Deutsche Steuer-Zeitung

Älteste Monatsschrift auf dem Gebiete des Steuerwesens

mit Beilage: „Der Lohnabzug“.

Schriftleitung: Rechtsanwalt Dr. jur. **Fritz Koppe-Berlin.** — Unter Mitwirkung von Rechtsanwalt Dr. **Fürnrohr-München;** Geh. Justizrat Professor Dr. **Heilfron-Berlin;** Regierungsrat Dr. jur. et rer. pol. **Konietzko-Frankfurt am Main; Jakob Moser,** Diplom-Handelslehrer und beeideter Bücherrevisor, **Frankfurt am Main;** Rechtsanwalt Professor Dr. jur. **Rheinstrom,** Dozent an der Handelshochschule **München;** Beigeordneten **Hugo Rohde-Zehlendorf-Berlin;** Rechtsanwalt Dr. **R. Rosendorff-Berlin.** — **Herausgegeben von R. Ritter,** gerichtlich vereidigter Sachverständiger in Steuerangelegenheiten für die Gerichte des Landgerichtsbezirks und für das Oberlandesgericht Frankfurt a. M. zu **Frankfurt a. M.**

Verlag und Geschäftsstelle: Industrieverlag Spaeth & Linde.
Fachbuchhandlung für Steuerliteratur, **Berlin C. 2,** Königstr. 52.
Fernsprecher: Amt Zentrum 5179. — **Postscheckkonto Nr. 18541**
Postscheckamt Berlin NW. 7.

Bezugspreis: Vierteljährlich 7.— Mk. direkt vom Verlag unter Kreuzband oder durch jede Buchhandlung. — Einzelne Hefte kosten 2.80 Mk.
Anzeigenpreis: Die 4 gespaltene mm-Zeile 1.— Mk., bei Wiederholungen Rabatt: Seitenpreise nach Tarif.
Alle Zuschriften wolle man an den Verlag richten.

Jahrgang IX. | **Mitte Februar 1921.** | **Nummer 11**

Fragen des steuerrechtlichen Unterrichts an den Universitäten.

Von Dr. Ludwig Waldecker, a. o. Professor in der jur. Fakultät der Universität Berlin.

In Österreich waren Vorlesungen über Finanz- und Steuerrecht von 4 Semesterwochenstunden neben den Vorlesungen über Finanzwirtschaft längst eingeführt, als an den reichsdeutschen Universitäten noch immer nur ganz vereinzelt einmal ein Privatdozent gelegentlich eine ein- oder zweistündige Vorlesung über Finanz- und Steuerrecht ankündigte. Das Schwergewicht des Unterrichts lag hier also in den Vorlesungen über Finanzwissenschaft. Im Gegensatz zu dieser Übung habe ich im Sommerhalbjahr 1915 an der Berliner Universität erstmalig eine große Vorlesung von 4 Semesterwochenstunden gehalten und damit Finanz- und Steuerrecht an den reichsdeutschen Universitäten als selbständige Disziplin eingeführt. Bei dem Stande unserer Universitätsverfassung bedeutete das ein gewisses Wagnis, über dessen Ergebnis ich Anfang 1917 (Finanzarchiv 34, 155 ff.) im Anschluß an eine Darlegung der Gründe, aus denen ich Finanz- und Steuerrecht als juristische Disziplin für notwendig halte, berichtet habe. Bald danach mußte ich infolge Übernahme einer Kriegstätigkeit diese steuerrechtlichen Vorlesungen einstellen, um sie sofort wieder aufzunehmen, sobald ich erst wieder Herr meiner Zeit war. Der Erfolg beweist die Richtigkeit meiner von allem Anfang an vertretenen Ansicht, daß diese Vorlesungen von den Studierenden als unbedingt notwendig empfunden werden: obwohl in Preußen Finanz- und Steuerrecht kein Prüfungsfach ist und der Student erfahrungsgemäß im allgemeinen nur solche Vorlesungen belegt und besucht, die er für sein Examen braucht, hat sich meine Vorlesung ausgezeichnet eingeführt. Ich habe sogar die erfreuliche Beobachtung gemacht, daß sich das Interesse nicht bloß auf ein Belegen der Vorlesung beschränkt, um sich über diesen Ausweis im Abgangszeugnis später vielleicht den Übertritt in die Finanzverwaltung möglich zu machen: während in Berlin gegen Semesterende in den juristischen Vorlesungen die Hörsäle stark zu veröden pflegen, hat sich bei dieser Vorlesung der Besuch relativ gut behauptet.

Gelegentlich der Reichsfinanzreform des Jahres 1919 hat die Reichsfinanzverwaltung meine Folgerung aufgegriffen, daß Finanz- und Steuerrecht an wenigstens den größeren Universitäten zu lesen sei, und hat einen dahingehenden Wunsch an die Unterrichtsverwaltungen der Länder gerichtet. Eine ganze Anzahl von studentischen Vertretungen der verschiedensten Universitäten hat in der Folge die Einrichtung eines steuerrechtlichen Unterrichts an den Universitäten gefordert, sich also dem Wunsche der Reichsfinanzverwaltung angeschlossen. Diesem Wunsche ist allerdings von den Unterrichtsverwaltungen der Länder nur in beschränktem Umfange entsprochen worden. Eine eigentliche Professur für Finanz- und Steuerrecht ist bisher nur in Tübingen geschaffen worden. Die preußische Unterrichtsverwaltung insbesondere hat sich darauf beschränkt, bei den Fakultäten auf die Einrichtung solcher Vorlesungen zu dringen und den wenigen im akademischen Nachwuchs vorhandenen (ob allen, ist mir nicht bekannt) Finanzrechtlern dahingehende Lehraufträge zu erteilen. Infolgedessen sieht

es mit dem Universitätsunterricht in unserem Fache noch nicht allzu glänzend aus. Soweit ich aus den mir zur Verfügung stehenden Vorlesungsverzeichnissen ersehen konnte, ist für das laufende Semester, abgesehen von meiner Vorlesung in Berlin, nirgends eine vierstündige Vorlesung angekündigt. Wir finden angekündigt in Bonn: 2 Stunden „Steuerrecht"; Breslau: 3 Stunden „Reichssteuerrecht"; Frankfurt: 2 Stunden „Deutsches Finanz- und Steuerrecht"; Göttingen: 2 Stunden „Steuerrecht und Steuergesetzgebung"; Hamburg: 2 Stunden „Ausgewählte Lehren des Steuerrechts"; Heidelberg: 1 Stunde „Finanz- und Steuerrecht"; Kiel: 2 Stunden „Reichsfinanzrecht"; München: 2 Stunden „Reichsfinanzrecht"; Münster: 1 Stunde „Die neuen Reichssteuern" und 1 Stunde „Steuerrechtliche Besprechung." Das ist alles. Man vermißt die großen Universitäten Leipzig, Köln und Halle, wo unsere Materie bisher überhaupt nicht vertreten ist; im letzten Semester war dasselbe der Fall auch noch in Bonn, in Frankfurt, in Hamburg, in Kiel. Tübingen, das wie wir hörten, einen speziellen Fachvertreter hat, zeigt für beide Semester keine steuerrechtlichen Vorlesungen an. Ebenso vermisse ich die Ankündigung steuerrechtlicher Vorlesungen in Marburg, wo wie in Köln ein Spezialist für Steuerrecht vorhanden ist.

Befriedigend ist diese seitherige Vertretung des Faches durchaus nicht. Ohne daß damit den betr. Dozenten zu nahe getreten zu werden braucht, wird man der Ansicht sein können, daß in zwei Stunden nur eine knappe Einführung und gerade das Allernotwendigste gegeben werden kann, und daß eine Stunde gleich ganz unzureichend ist. Man bedenke allein, daß es eine für den Studierenden brauchbare finanzrechtliche Literatur bisher noch so gut wie nicht gibt, über die weiteren Ausführungen durch einen Hinweis auf Literatur ersetzt werden könnten; ein Weiterarbeiten des Studierenden auf der Grundlage des in einer bloßen Einführung Gebotenen ist so bis auf weiteres noch nicht möglich. Man wird schon aus diesem Grunde auf die Dauer wohl kaum von vierstündigen Vorlesungen Abstand nehmen können, wie sie in Österreich (trotzdem dort schon etwas Literatur vorhanden war) stets üblich waren und wie ich sie in Berlin von allem Anfang an eingeführt habe; schon 1917 konnte ich sagen, daß selbst diese vier Stunden noch knapp genug bemessen seien — und wie hat inzwischen die Steuergesetzgebung gearbeitet!

Damit ergibt sich allerdings eine große Schwierigkeit, und diese mag wohl auch bei der heutigen Gestaltung des Lehrplanes bestimmend mitgewirkt haben. Ich meine da nicht, daß der Student keine Zeit hätte, eine vierstündige Vorlesung zu besuchen; ebensowenig meine ich, daß es nicht möglich sei, eine solche vierstündige Vorlesung an geeigneter Stelle in den Lehrplan einzuschieben. Die in Österreich und von mir gemachten Erfahrungen beweisen da ja das Gegenteil, daß nämlich beides möglich ist. Rechnet ja doch auch der von der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät in Halle ausgehende „Ratgeber für den Studierenden der Rechtswissenschaft" (Nr. 2 der „Hochschulhefte") mit „etwa 3 Stunden" für Finanz- und Steuerrecht, also mit der Notwendigkeit und Möglichkeit der Einschiebung einer größeren Vorlesung. Nun läßt das Vorlesungsverzeichnis ausgerechnet derselben Hallenser Fakultät bisher noch jede steuerrechtliche Vorlesung vermissen; das deutet darauf, daß die Schwierigkeit eben auf anderem Gebiet liegen muß.

Es fehlt nämlich einmal seither an einer genügenden Anzahl von Theoretikern, die sich mit unserer Materie befassen und demgemäß in erster Linie als Dozenten für unser Fach in Frage kommen. Und das hängt wieder mit einer zweiten Schwierigkeit zusammen, die ihren Grund hat in unserer heutigen Universitätsverfassung und in der Stellungnahme der Unterrichtsverwaltungen zur Frage des steuerrechtlichen Unterrichts an den Universitäten.

Wir erkennen d i e s e Schwierigkeit sofort, wenn wir sehen, daß in Bonn, Frankfurt und Kiel die steuerrechtlichen Vorlesungen von ordentlichen Professoren gehalten werden, die in erster Linie für die examenswichtigen öffentlichrechtlichen Vorlesungen da sind. Unsere Universitätsverfassung kennt bislang ja keine anderen juristischen Ordinarien. Die Folge ist, daß die Zeit dieser Ordinarien für ihre erste und eigentliche Aufgabe bereits sehr stark, wenn nicht ganz in Anspruch genommen ist; man wird allen Respekt davor haben dürfen, wenn sie denn noch eine zweistündige steuerrechtliche Vorlesung möglich machen. Diese Erwägung zeigt, daß eine Verbreiterung des steuerrechtlichen Unterrichts erst dann möglich sein wird, wenn für steuerrechtliche Vorlesungen größere Mittel als seither zur Verfügung stehen, über die Dozenten mit speziellem Lehrauftrag für Finanz- und Steuerrecht berufen werden können, m. a. W., die dem Dozenten eine ausgiebigere oder vorwiegende Beschäftigung mit unserem Gegenstand ermöglichen. Aber dazu reicht die Erteilung von Lehraufträgen an die im akademischen Nachwuchs vorhandenen Finanzrechtler nicht aus — so dankenswert diese Erteilung von Lehraufträgen an sich auch ist. Denn das erste Erfordernis ist doch wohl, wenn anders eine ausgiebigere Beschäftigung mit unserem Gegenstand erfolgen soll, daß die Existenz des Dozenten einigermaßen sichergestellt wird; der Dozent muß von seiner Tätigkeit sozusagen auch leben können. Die Lehraufträge sind aber so gering dotiert, daß das im allgemeinen auch beim besten Willen nicht möglich ist — es sei denn, daß man den Schwerpunkt seiner wirtschaftlichen Existenz anderswo hat, also wenn man entweder Kapitalist ist oder wenn etwa, wie in Göttingen, der Vorsteher des Finanzamts als Dozent für Steuerrecht an der Universität wirkt. Das sind aber Ausnahmefälle. Die Regel wird doch wohl sein, daß der mit dem Lehrauftrag bedachte Privatdozent oder außeretatsmäßige außerordentliche Professor mehr oder weniger auf den Ertrag seiner Lehrtätigkeit und auf die Hoffnung angewiesen ist, dermaleinst eine etatsmäßige ordentliche Professur zu erlangen. Solange aber der Dozent für Steuerrecht sozusagen nur Kandidat für vorhandene Ordinariate ist, wird seine steuerrechtliche Lehrtätigkeit für ihn nur zu leicht lediglich ein vorübergehender Notbehelf sein. Überdies wird er aus Gründen seines akademischen Fortkommens genötigt, sich nicht allzu stark mit Steuerrecht und steuerrechtlichen Vorlesungen zu engagieren. Er muß das Schwergewicht seiner Tätigkeit auf Disziplinen verlegen, für die etatsmäßige Stellen vorhanden sind, auf daß er mit der Möglichkeit einer Berufung als ordentlicher Professor und darüber der Erlangung vollen Rechts in einer Fakultät rechnen kann. Es rächt sich eben, wenn nicht rechtzeitig für eine Vertretung unseres Gebiets durch Ordinarien gesorgt wird; die Beschäftigung mit Finanz- und Steuerrecht wird zu einem Übel, das man, wenn irgend möglich, zu vermeiden sucht. Heute steht es noch immer so, daß eine vorwiegende Beschäftigung mit Finanz- und Steuerrecht nur zu leicht eine Disqualifikation bedeutet, wenn es sich um die Besetzung freigewordener Professuren handelt; erstaunlich ist es ja weiter nicht, wenn die Fakultäten bei ihren Vorschlägen zur Besetzung der Ordinariate in erster Linie darauf sehen, daß die Disziplin gewahrt bleibt, für die die Stelle seinerzeit geschaffen worden ist. Man geht wohl kaum mit der Annahme fehl, daß hier der Hauptgrund dafür zu suchen ist, weshalb sich bisher im akademischen Nachwuchs so wenig Vorliebe für unsere Materie gezeigt hat. Ist es doch nur zu gut zu verstehen, wenn sogar vorhandenes und durch einen Lehrauftrag gefördertes Interesse sich schließlich mutlos abwendet und reumütig zu den sogenannten Hauptfächern zurückkehrt; es ist nicht jedermanns Sache, in seinen Vorlesungen Interesse bei den Hörern zu erwecken und dann nicht in der Lage zu sein, über dieses einmal geweckte Interesse Schule zu machen. Schule machen kann man nämlich nur dann, wenn man Einfluß auf Promotion und Habilitation hat. Als Privatdozent und Extraordinarius hat man diesen Einfluß aber nicht; man hat höchstens die Ehre, den Interessenten Themata vorzuschlagen und die Interessenten dann an die allein zuständigen Ordinarien weiter zu empfehlen — wobei man vielleicht sogar die Erfahrung machen kann, daß ein Ordinarius für finanzrechtliche Doktorarbeiten überhaupt kein Interesse hat oder aus persönlichen Gründen die gerade von dem betr. Dozenten vorgeschlagene Arbeit zurückweist, so daß der Interessent, der seine Arbeit umsonst gemacht hat, bei seinem

Mentor mit Recht bittere Klage führt. Können aber die wenigen im akademischen Nachwuchs vorhandenen finanzrechtlichen Spezialisten keine Schule machen und bleiben die Aussichten für einen finanzrechtlichen Spezialisten so hoffnungslos wie seither, dann besteht die Gefahr, daß nach wie vor wenig Liebhaber sich mit unserer Materie befassen werden und infolgedessen nicht genug Nachwuchs vorhanden sein wird, der eine ausreichende Vertretung der Materie an den Universitäten möglich machen könnte. Wenn da etwas anders werden soll, wird also gar nichts anderes übrig bleiben, als daß man öffentlichrechtliche oder privatrechtliche Ordinariate mit speziellem Lehrauftrag für Finanz- und Steuerrecht schafft.

Ich weiß, daß der Verwirklichung dieser Folgeziehung zwei gewaltige Hindernisse entgegenstehen. Das erste heißt Ebbe in der Staatskasse. Das zweite liegt in der oft gehörten Auffassung, daß das System des juristischen Universitätsunterrichts eine solche Spezialisierung nicht vertrage; schaffe man erst einmal Ordinariate für eine spezielle Materie, dann folgten andere bald nach, und die Universität werde darüber aus einer Stätte umfassender wissenschaftlicher Ausbildung eine Fachschule, die für die Praxis abrichte; es heiße deshalb hier ganz besonders principiis obstare. Über die erste dieser beiden Fragen werden sich die Finanzminister dahin schlüssig zu machen haben, ob der Mehraufwand für drei bis vier Ordinariate mit speziellem Lehrauftrag für Finanz- und Steuerrecht — es handelt sich ja nur um die größeren Universitäten — schwerer wiegt als das sachliche Interesse an einer Ausgestaltung des steuerrechtlichen Unterrichts; vielleicht hat da auch der Reichsfinanzminister ein gewichtiges Wort mitzureden, nachdem ja das Schwergewicht der Steuerorganisation in das Reich verlegt worden ist. Was die zweite Frage anlangt, so wolle man nicht das Kind mit dem Bade ausschütten; eine Verbeiterung des Unterrichts ist noch keine Degradation der Universität zu einer Dressuranstalt für die Zwecke nur der Praxis. Es wird da doch vor allem auf die Persönlichkeiten ankommen, die den Unterricht erteilen; sind das wirklich Wissenschaftler, dann leidet der wissenschaftliche Betrieb keine Not. Man hat außerdem schon zu spezialisieren angefangen; ich darf hier an die früher so wichtige Vorlesung über Landwirtschaftsrecht erinnern, ferner an die neugeschaffenen Lehrstühle für Arbeitsrecht, Kolonialrecht u. dgl. Wie ich JW. 1917 Nr. 7 gezeigt habe, wird eine Verallgemeinerung dieser Ansätze zu einer Spezialisierung auch des juristischen Unterrichts auf die Dauer nicht zu vermeiden sein. Was ich damals ausführen durfte, gilt mut. mut. heute in verstärktem Maße; die Zukunft unserer Fakultäten steht auf dem Spiel, wenn sie nicht über eine solche Spezialisierung stärkeren Anschluß an das Leben gewinnen. Damit ist noch nicht gesagt, daß ein ödes Spezialistentum herangezüchtet werden soll; es kann sich nur darum handeln, daß Autoritäten mit umfassendem Blick für kleinere Lehrgebiete bestellt werden sollen. So wie wir heute schon privatrechtliche oder öffentlichrechtliche Ordinarien mit speziellem Lehrauftrag für Strafrecht, Handelsrecht, Prozeßrecht usw. haben, sollen künftig auch etatsmäßige Stellen mit speziellem Lehrauftrag für verschiedene Spezialgebiete, darunter auch für Finanz- und Steuerrecht, geschaffen werden. Und bei der Wichtigkeit der Materie wird weiter zu fordern sein, daß diese neuen Ordinarien auch Mitglied der Prüfungskommission sind. Es muß heute einfach verlangt werden, daß der angehende praktische Jurist ein gewisses Mindestmaß von steuerrechtlichen Kenntnissen auszuweisen hat.

Das Ziel des Universitätsunterrichts im Finanz- und Steuerrecht muß ein doppeltes sein. Einmal handelt es sich darum, den künftigen Juristen und insbes. Steuerbeamten so zu schulen, daß er nicht mehr dem ersten besten zufälligen Einfluß des Lebens und etwaigen Eigenwilligkeiten der ihn ausbildenden Praktiker preisgegeben ist, sondern daß er sich selbst sein Urteil bilde oder wenigstens kritisch denken lerne. Zu einer Schulung brauchen wir aber vor allem geeignete Lehrkräfte; deshalb muß die zweite Aufgabe des Universitätsunterrichts darin bestehen, daß das Interesse angehender künftiger Dozenten für unser Fach geweckt wird. Nach beiden Richtungen genügt es aber nicht, daß Vorlesungen gehalten werden; hinzukommen muß noch eine wissenschaftliche Durcharbeitung des vorhandenen Rechtsstoffes. Nur wenn schon die Universität Gelegenheit und Anleitung zu wissenschaftlicher Be- und Durcharbeitung des Finanz- und Steuerrechts bietet, werden künftig die in den Vorlesungen gegebenen Anregungen nicht mehr unter den Tisch des Lebens fallen; sie können sich dann zu wissenschaftlicher Detailarbeit verdichten, über die allein der steuerrechtlichen Praxis und Rechtsprechung die seither vermißte Unterstützung durch die Theorie zur Verfügung gestellt werden kann. Und darüber wird es dann auch gelingen, das einmal geweckte Interesse so zu steigern, daß angehende künftige Dozenten das seitherige Vorurteil gegen unsere Materie überwinden; es werden nicht mehr wie seither Zufälle darüber entscheiden, ob eine wissenschaftliche Beschäftigung mit unserer Materie erfolgt. Die vorhandenen Theoretiker des Finanz- und Steuerrechts haben die Möglichkeit, ihr Wissen und Können so zu verwerten, daß sie auch wirklich auf die Schaffung und Gestaltung eines wissenschaftlichen Nachwuchses hin- und einwirken können.

Hier liegt heute noch ein ungeheures Feld vollkommen brach. Wie ich oben zeigte, werden heute entweder überhaupt keine steuerrechtlichen Übungen abgehalten oder bestenfalls Kolloquien. Ich will im nächsten Semester — für das laufende habe ich aus Gründen des Lehrplans der Fakultät davon Abstand nehmen müssen — einen Versuch mit wissenschaftlichen Übungen machen; die Bezeichnung „Seminar“ steht mir dafür nicht zur Verfügung, da diese den Ordinarien vorbehalten ist. Hier sehe ich allerdings wesentlich schwärzer, als gelegentlich der Einrichtung meiner Vorlesungen vor 5 Jahren. Nicht als ob ich fürchtete, daß mich die Teilnehmer im Stiche lassen würden. Nach dieser Richtung darf ich sogar sehr hoffnungsvoll sein; zahlreiche aus meinem Hörerkreis an mich gerichtete Anfragen sagen mir, daß in Hörerkreisen direkt ein Bedürfnis nach solchen Übungen ist. Ich befürchte vielmehr ein Scheitern meines Versuches über das Fehlen geeigneter Lehrmittel. Daß unsere finanzrechtliche Literatur noch ganz in den Anfängen steht, fällt dabei wiederum nicht allzusehr ins Gewicht; wohl aber, daß dem Studierenden noch nicht einmal diese Anfänge einer Literatur zur Verfügung stehen. Unsere Bibliotheken, speziell die Seminarbibliotheken, leiden an chronischem Geldmangel, über den die Anschaffung der finanzrechtlichen Literatur zu kurz kommt. Im letzten Semester z. B. haben meine Hörer bei mir darüber Klage geführt, daß sie auf der Seminarbibliothek neue steuerrechtliche Literatur überhaupt nicht fänden, ja es sei nicht einmal eine Ausgabe der neuen Steuergesetze vorhanden. Wie soll ich da wissenschaftliche Übungen leiten, wenn der Teilnehmer durch das Fehlen jedweder Lehr- und Hilfsmittel sich nicht vorbereiten kann? Mit der Besprechung von ein paar praktischen Fällen ist es nicht getan; wissenschaftliche Übungen müssen im Vordergrunde stehen; denn nur so kann ein geeignetes Fundament gelegt werden, auf das der spätere Praktiker und Wissenschaftler dann aufbauen kann. Daß wir seither eine steuerrechtliche Literatur noch so gut wie nicht haben, hat ja mit seinen Hauptgrund darin, daß es an solchen wissenschaftlichen Übungen bisher gefehlt hat. Die Besprechung und Bearbeitung praktischer Fälle kommt erst in zweiter Linie; diese Schule für die Praxis kann sich erst auf eine geeignete sachgemäße theoretische Durchdringung des Rechtsstoffs aufbauen.

Diese Erwägungen legen den Gedanken nahe, ob sich nicht Abhilfe dadurch schaffen läßt, daß ein Seminar oder Institut für Finanz- und Steuerrecht eingerichtet wird, das in einer genügend ausgestatteten Präsenzbibliothek die erforderlichen Lehr- und Hilfsmittel zur Verfügung hält und auch mit ausreichenden Geldmitteln ausgestattet ist, um diese Bibliothek stets auf der Höhe zu halten. Weiterhin müßten bei dem heutigen Stande der finanzrechtlichen Literatur Mittel zur Verfügung gestellt werden, die eine Drucklegung der im Seminar gefertigten größeren Arbeiten ermöglichen, soweit sie sich für diese Drucklegung eignen. So gut für die angehenden Nationalökonomen in den staatswissenschaftlichen Seminaren Finanz-

politik in dieser Weise zu bearbeiten möglich gemacht worden ist, so gut ein kriminalistisches Institut, ein Seminar für Kirchenrecht u. dgl. eingerichtet werden konnte — ebenso gut und mit noch viel mehr Recht wird die Einrichtung eines Seminars oder Instituts für Finanz- und Steuerrecht gefordert werden dürfen, wie es von einer ganzen Anzahl meiner Hörer mir gegenüber bereits gefordert worden ist. Daß ein solches Institut nicht bloß ein theoretisches, sondern auch ein eminent praktisches Bedürfnis ist, zeigen Anfragen, die von behördlichen Stellen an mich gerichtet worden sind, ob ich nicht diese oder jene steuerrechtliche Frage in meinem Seminar[1]) bearbeiten lassen könne, die dort große Schwierigkeiten mache und für die dort weder geeignete Bearbeiter noch genügend Zeit zur Verfügung stünden. Ich kann mir auch sehr wohl vorstellen, daß in einem solchen Seminar oder Institut der Gesetzgebungsarbeit wichtige Unterstützung geleistet werden könnte; ich denke da etwa daran, daß im Stadium der Vorbereitung oder Beratung eines Gesetzentwurfs auftauchende Zweifelsfragen zwecks Klärung zur Diskussion oder zur Bearbeitung gestellt werden könnten, wodurch sich recht wohl manche Unstimmigkeiten in dem zu erlassenden Gesetz vermeiden ließen, die andernfalls der Praxis recht große Schwierigkeiten machen. Diese letztere Erwägung deutet zugleich darauf, daß das Institut nicht nur mit Rechtsfragen, sondern auch mit rechtspolitischen Fragen zu befassen sein möchte, und daß man deshalb ein solches Institut oder Seminar von vornherein auch unbedenklich als ein solches für Finanzrecht und Finanzpolitik bezeichnen könnte.

Ich bin mir klar darüber, daß die Verwirklichung dieser Folgerung noch weit unwahrscheinlicher ist als die der Schaffung von Ordinariaten; denn ein solches Seminar zu unterhalten und einzurichten kostet eine immerhin nicht ganz unbeträchtliche Summe. Nun haben die Finanz- und Unterrichtsverwaltungen der Länder bereits keinen Pfennig für den Ausbau des finanzrechtlichen Unterrichts übrig gehabt, als die Steuerorganisation noch Landessache war, der Effekt eines solchen Aufwands also unmittelbar den Landesfinanzen zugute gekommen wäre. Heute kommt der Effekt in erster Linie dem Reiche zugute und nur indirekt den Ländern; schon aus diesem Grunde ist es zu verstehen, wenn die Erwärmung in den Finanz- und Unterrichtsverwaltungen der Länder für die seitherigen Pläne der Reichsfinanzverwaltung nicht allzu groß war — ganz zu schweigen von dem sich hier ganz besonders stark bemerkbar machenden Ressortpartikularismus und persönlicher Animosität. Da wird meiner heutigen Folgeziehung in den, ja zunächst zuständigen, Ländern nach menschlicher Voraussicht absolute Gleichgültigkeit entgegengebracht werden — genau so, wie man von meinen Vorlesungen und meinen früheren Ausführungen keinerlei Notiz genommen hat.

Wenn also überhaupt mit einer Verwirklichung meiner Anregung gerechnet werden soll, müßte sie wohl schon — da ich an Wunder nicht glaube — von der Reichsfinanzverwaltung aufgegriffen werden; und diese wird sich von vornherein damit vertraut machen müssen, daß die bloße Äußerung dahingehender Wünsche voraussichtlich erfolglos bleiben wird. Sie würde also wohl oder übel Mittel bereitstellen müssen, um etwas derartiges zu ermöglichen. Dabei würde man zweckmäßig erst ein einziges derartiges Seminar oder Institut einrichten. Es handelt sich da ja zunächst nur um einen Versuch, so wie ich 1915 versuchsweise große steuerrechtliche Vorlesungen eingeführt habe. Eine solche Beschränkung empfiehlt sich auch um deswillen, weil bei der Einrichtung von mehreren Seminaren leicht die in Art. 16 Satz 2 RVerf. und §§ 12 Abs. 3, 24 Abs. 3 RAbgO. ihre Stütze findende Tendenz einer Konservierung territorialer Ungleichheiten in der Ausführung der Reichssteuergesetze gefördert werden könnte. Ein einziges Institut dagegen kann unbeschadet völliger Lehrfreiheit mäßigend und ausgleichend wirken. Haben sich erst einmal die Verhältnisse in Deutschland konsolidiert, ist die heutige Übergangszeit mit ihren politischen Kinderkrankheiten überwunden, sind erst Vernunft und Staatsgesinnung wiedergekehrt, dann kann man unbedenklich die Errichtung auch noch weiterer Institute in Angriff nehmen, falls der von mir vorgeschlagene Versuch so gelingt, daß er zur Nachahmung reizt.

Zu meinem Bedauern muß ich die vorstehenden sachlichen Erörterungen mit einer persönlichen Bemerkung schließen. Es handelt sich hier um ein Problem, das ich vor 5 Jahren durch einen praktischen Versuch in den Kreis der auf die Gestaltung unseres juristischen Universitätsunterrichts abstellenden Fragen hineingetragen habe. Was ich heute vortrage, sind lediglich Folgerungen, die sich ergeben, nachdem mein damaliger Versuch geglückt ist und sich inzwischen herausgestellt hat, daß ich damals ein eminent praktisches Problem durch die Tat zu lösen — mit Erfolg — mich unterfangen habe. Damit werden meine heutigen Darlegungen noch nicht zu Forderungen, die ich erhöbe und insbes. etwa aus persönlichen Interessen heraus erhöbe. Es kommt mir nicht zu, Forderungen zu erheben. Ich kann und will, wie 1917, nur die Problemstellung aufzeigen. Die etwaige praktische Folgeziehung überlasse ich auch heute in vollem Umfange den maßgebenden politischen und Verwaltungsstellen. Und daß ich mit den aufgeworfenen Fragen auch persönlich verbunden bin, liegt nun einmal darin begründet, daß gerade ich das Problem aufgeworfen und durch die Tat zu lösen versucht habe. Durch diese Verbindung werden meine Darlegungen noch nicht, wie — ich spreche da aus Erfahrung — so mancher ehrenwerte Zeitgenosse annehmen wird, zur Verfolgung persönlicher Ziele, etwa der Erlangung eines Ordinariats und eines Seminars. Es ist und muß mir ganz einerlei sein, ob und welche Wirkungen in Ansehung meiner Person sich etwa an meine heutigen Darlegungen knüpfen können. Ich habe ganz genau so wie heute rein aus sachlichen Motiven vor 5 Jahren gehandelt, als ich ganz von mir aus, auf eigene Rechnung und Gefahr, den steuerrechtlichen Unterricht an der Berliner Universität eingerichtet habe — trotzdem ich damit rechnen mußte, darüber bei der Besetzung der vorhandenen Ordinariate ins Hintertreffen zu kommen. Wenn ich persönliche Interessen hätte verfolgen wollen, so hätte es, da ich nun leider einmal kein Kapitalist bin, wohl näher gelegen, wenn ich mehr nach einem Ruf geschielt hätte, als geradeaus zu gehen und im Sinne des von mir aus sachlichen Gründen für notwendig erachteten Ausbaues des steuerrechtlichen Unterrichts zu wirken. Und wer in unserer Universitätsgeschichte Bescheid weiß, dem ist ja wohl nicht unbekannt, daß auch meine heutigen Darlegungen sehr leicht gegen mich ausschlagen können; es ist schon manchem so gegangen, daß er eine Materie an seiner Universität neu eingeführt — und es dann erlebt hat, daß ein Anderer die für das von ihm eingeführte Fach geschaffene Professur erhielt. Obwohl ich also mit der Möglichkeit rechnen muß, daß im Falle eines Aufgreifens meiner Pläne durch Reichsfinanzverwaltung oder Unterrichtsverwaltung leicht ein Anderer die persönlichen Früchte meiner sachlichen Bemühungen ernten kann, stelle ich meine Erwägungen zur öffentlichen Erörterung. Die Folgerung mag der Leser selbst ziehen; ich kann ihn nur um Entschuldigung bitten, daß ich ihn mit diesen persönlichen Dingen belästigen mußte, weil man im heutigen Deutschland nur zu gerne über den noch immer vorhandenen Idealismus hinwegsieht und sich nicht mehr vor-

---

[1]) Da ich ein solches, wie aus dem obigen Text hervorgeht, gar nicht haben kann, haben diese amtlichen Stellen meine Kapazität genau so überschätzt, wie das diejenigen tun, die — ich ersehe das aus zahlreichen an mich gelangenden Anfragen und Gesuchen — da meinen, ich hätte in puncto Unterrichtsverwaltng oder Reichsfinanzverwaltung irgend etwas zu sagen. Ich bin nichts als a. o. Professor, und als solcher habe ich noch nicht einmal in der Verwaltung meiner Universität etwas zu sagen. Mit der Reichsfinanzverwaltung habe ich überhaupt nichts zu tun; diese hat mich einzig im Sommer 1919 bei den Beratungen über die Ausbildung der künftigen Reichssteuerbeamten zugezogen, welche Tätigkeit mit der Erstattung meiner Gutachten beendet war. Welche absolut passive Rolle ich spiele, ersieht man am besten daraus, daß ich bei den Ausbildungskursen für Steuerbeamte, die im vorigen Winter abgehalten wurden, überhaupt nicht zugezogen worden bin. Von einem Einfluß auf die Steuergesetzgebung oder auf die Besetzung von Stellen ist gleich überhaupt keine Rede; ich habe mich auch nie um etwas Derartiges bemüht, sondern stets die Menschen und die Dinge an mich herankommen lassen.

stellen kann, daß jemand ohne persönliche Hintergedanken ein sachliches Problem der Öffentlichkeit unterbreitet. Persönliche Reklame zu treiben, ist nicht meine Sache, wie mir jeder bestätigen wird, der mich näher kennt; wohl aber meine ich, daß nur halbe Arbeit schaffen, leicht schlimmer ist als gar nichts tun.

Die Ermittlung des Geschäftsgewinns und die Zulässigkeit von Abschreibungen beim Gewerbebetrieb im Einkommensteuergesetz.

Von Oberregierungsrat Dr. Erler, Rudolstadt.

Das Einkommensteuergesetz unterscheidet im § 33 zwischen Gewerbetreibenden, welche Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs führen (§ 33 Abs. 2 EinkStG.) und Gewerbetreibenden, auf welche dies nicht zutrifft. Beide Fällen sollen in der folgenden Darstellung gesondert behandelt werden.

I. Der Geschäftsgewinn der nichtbuchführenden Kaufleute*).

1. Während der Geschäftsgewinn der buchführenden Kaufleute in der Weise ermittelt wird, daß der Stand des gesamten Betriebsvermögens am Anfange und am Ende des Geschäftsjahrs miteinander verglichen wird (s. unten), findet bei der Feststellung des Geschäftsgewinns nicht buchführender Kaufleute zwar auch eine Gegenüberstellung, aber nicht eine Gegenüberstellung des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur von gewissen Teilen des Betriebsvermögens statt. Nach § 33 Abs. 1 Satz 2 EinkStG. ist der Geschäftsgewinn „durch Vergleich der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben unter Berücksichtigung des Unterschieds in dem Stande und Werte der Erzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebs sowie des beweglichen Anlagekapitals am Schlusse des Geschäftsjahrs gegenüber dem Stande und Werte am Anfang desselben festzustellen." Eine Bewertung des Betriebsvermögens zu verschiedenen Zeitpunkten kommt darnach nur hinsichtlich der „Erzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebs sowie des beweglichen Anlagekapitals" in Frage. Ein sich hierbei ergebender Unterschied wird bei der Feststellung des Geschäftsgewinns in der Weise berücksichtigt, daß der Wert der Erzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebs sowie des beweglichen Anlagekapitals am Anfange des Geschäftsjahrs den Betriebsausgaben, ihr Wert am Ende des Geschäftsjahrs den Betriebseinnahmen hinzugerechnet wird.

Eine Feststellung des Geschäftsgewinns erfolgt sonach nicht wie bei den buchführenden Kaufleuten durch Ermittlung des Betriebsvermögens am Anfang und am Ende des Geschäftsjahrs, sondern durch Vergleich der während des Geschäftsjahrs erzielten Betriebseinnahmen und der während des gleichen Zeitraums aufgewandten Betriebsausgaben.

Eine Bilanzaufstellung im technischen Sinne findet nicht statt. Schon aus diesen Gründen kann § 139 Abs. 2 AO. bei nicht buchführenden Kaufleuten keine Anwendung finden. Wohl aber findet eine partielle Vermögensaufstellung hinsichtlich des oben angegebenen Teiles des Betriebsvermögens statt. Es ist festzustellen a) der Umfang der Erzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebs, sowie des beweglichen Anlagekapitals, b) der Wert dieser Gegenstände am Anfang und am Ende des Geschäftsjahrs. Als bewegliches Anlagekapital werden hierbei, wie die Begründung zum Entwurfe des Einkommensteuergesetzes feststellt, alle dauernd dem Betriebe gewidmeten Gegenstände, wie Betriebsgerätschaften, Tiere, Rechte und dgl., als Erzeugnisse, Waren und Vorräte alle Vorräte an Rohstoffen, Halbfabrikaten und Waren zu gelten haben. Grundstücke und Gebäude und ebenso Warenforderungen sind in diese Aufstellung nicht mit aufzunehmen. Maßgebend ist der gemeine Wert (§ 33 Abs. 1 Satz 4 in Verb. mit § 32 Abs. 2 Satz 1 EinkStG.). Der Steuerpflichtige ist jedoch berechtigt, statt des gemeinen Wertes den Anschaffungs- oder Herstellungspreis anzusetzen, soweit ein solcher gegeben ist und dieser hinter dem gemeinen Werte zurückbleibt (§ 33 Abs. 1 Satz 4 in Verb. mit § 32 Abs. 2 Satz 2 EinkStG.). Dieses Recht steht dem Steuerpflichtigen hinsichtlich jedes einzelnen Vermögensstückes zu; es steht ihm andererseits nicht für die Gegenstände zu, deren objektiver Wert den Anschaffungs- oder Herstellungspreis nicht erreicht. Macht der Steuerpflichtige von dem Rechte der Einstellung des Anschaffungs- oder Herstellungspreises Gebrauch, so kann er Abschreibungen nicht vornehmen (Evers, Die Besteuerung des gewerblichen Einkommens, NStR., Jahrg. 2, S. 8). Erreicht der objektive Wert am Schlusse eines Geschäftsjahres den Anschaffungspreis nicht, so ist der Steuerpflichtige einerseits berechtigt, andererseits verpflichtet, den objektiven Wert einzusetzen. Hat der Steuerpflichtige für den Schluß eines Geschäftsjahres den Anschaffungs- oder Herstellungspreis in Ansatz gebracht, so muß letzterer auch als Wert des betreffenden Gegenstandes am Anfang des folgenden Geschäftsjahres in Ansatz gebracht werden (§ 33 Abs. 1 Satz 4 in Verb. mit § 32 Abs. 2 Satz 3 EinkStG.).

2. Von besonderer Bedeutung ist wie bei buchführenden so auch bei nicht buchführenden Kaufleuten die Frage nach der Zulässigkeit von **Abschreibungen.** Bereits die oben besprochene Vorschrift des § 33 Abs. 1 Satz 2 EinkStG. kann in ihrer Wirkung der Vornahme von Abschreibungen gleichkommen, insofern als der Wertunterschied der daselbst angegebenen Gegenstände am Anfang und am Ende des Geschäftsjahrs zu berücksichtigen ist und hierdurch gleichzeitig eine im Laufe des Geschäftsjahres eingetretene Entwertung zum Ausdruck gebracht wird. Daneben aber ist die Zulässigkeit von Abschreibungen im § 13 Abs. 1 Nr. 1b EinkStG. ausdrücklich festgelegt. Nach dieser Vorschrift sind vom Gesamtbetrage der Einkünfte, soweit im Einkommensteuergesetz nichts anderes vorgeschrieben ist, in Abzug zu bringen die jährlichen den Verhältnissen entsprechenden Abschreibungen für Wertminderung von Gebäuden, von Be- und Entwässerungs- und fischereiwirtschaftlichen Anlagen, von Maschinen und von beweglichem Betriebsinventare, soweit nicht die Kosten für die Ersatzbeschaffung als Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Hier bedarf zunächst die Frage nach dem Verhältnis dieser Vorschrift zu § 33 Abs. 1 Satz 2 EinkStG. der Klärung, nämlich in der Richtung, ob auf „Maschinen und bewegliches Betriebsinventar" nach § 13 Abs. 1 Nr. 1b EinkStG. abgeschrieben werden darf, oder ob Maschinen und bewegliches Betriebsinventar unter den im § 33 Abs. 1 Satz 2 EinkStG. aufgestellten Begriff „des beweglichen Anlagekapitals" fallen. Die Frage wird im letzteren Sinne zu entscheiden sein; denn die Vorschriften des § 13 EinkStG. gelten nur, „soweit nicht etwas anderes vorgeschrieben ist". Die Vorschrift des § 33 aber hat als lex specialis den Vorrang vor derjenigen des § 13. Damit ist nicht gesagt, daß § 13 Abs. 1 Nr. 1b, soweit er von Maschinen und beweglichem Betriebsinventar handelt, gegenstandslos ist. Abschreibungen auf Maschinen und bewegliches Betriebsinventar nach § 13 werden immer dann zulässig sein, wenn nicht der Geschäftsgewinn aus Gewerbebetrieb festzustellen ist, also beispielsweise hinsichtlich Schreibmaschinen und Büroinventar von Rechtsanwälten, die nach dem Einkommensteuergesetze nicht als Gewerbetreibende gelten und auf die daher auch der § 33 EinkStG. keine Anwendung leidet.

Scheidet sonach § 13 Abs. 1 Nr. 1b EinkStG. hinsichtlich der dort aufgeführten Maschinen und des beweglichen Betriebsinventars aus, so sind bei der Ermittlung des Geschäftsgewinns nicht buchführender Kaufleute — wenn von den Abschreibungen auf Be- und Entwässerungs- und fischereiwirtschaftlichen Anlagen abgesehen wird — nur Abschreibungen für Wertminderung von Gebäuden zulässig. Anders als bei buchführenden Kaufleuten findet eine bilanzmäßige Bewertung der Grundstücke und Gebäude nicht statt. Das unbewegliche Anlagekapital wird, wie Evers, Die Besteuerung des gewerblichen Einkommens, NStR., Jahrg. 2, S. 8 es ausdrückt, mit seinem Werte überhaupt nicht in die Berechnung eingesetzt. Trotzdem muß auch hier eine Gegenüberstellung des Wertes zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahrs stattfinden; denn nur auf diese Weise kann die im Laufe des Geschäftsjahrs eingetretene Wertminderung festgestellt werden.

*) Die folgenden Ausführungen werden sinngemäß auch auf die Ermittlung des Betriebsgewinns der Landwirte zu übertragen sein.

Um festzustellen, ob und welcher Betrag auf Gebäude — auf den Grund und Boden als solchen dürfen, abgesehen von dem besonderen Falle des § 13 Abs. 1 Nr. 1 c EinkStG. Abschreibungen nicht vorgenommen werden (Strutz a. a. O. Anm. 32, Mirre, Einkommensteuergesetz § 13 Anm. 14, Evers, a. a. O.) — abgeschrieben werden darf, ist der gemeine Wert (Verkaufswert) des Gebäudes*) am Anfang und am Ende des Geschäftsjahrs einander gegenüberzustellen. Eine Wertminderung liegt dann nicht vor, wenn trotz der Abnutzung infolge der Konjunkturverhältnisse der objektive Verkaufswert des Gebäudes gestiegen ist (Strutz a. a. O. Anm. 22; a. A. Mirre, a. a. O. Anm. 17). Damit wird freilich für die Verhältnisse der Gegenwart die Zulässigkeit der Abschreibungen auf Gebäude im wesentlichen ausgeschlossen.

Der Grundsatz, daß die objektiven Werte bei der Entscheidung über die Höhe der zulässigen Abschreibung einander gegenüberzustellen sind, erfährt eine Einschränkung und zwar in der Richtung, daß dann nicht vom objektiven Wert abgeschrieben werden darf, wenn dieser den Anschaffungspreis übersteigt; dann tritt letzterer an seine Stelle. Das ist zwar im Gesetz nirgends ausgesprochen, insbesondere kann es nicht aus § 139 Abs. 2 AO. gefolgert werden (s. unten). Es ergibt sich aber aus der Sachlage, vor allem aus dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 b EinkStG. (§ 4 AO.). Wenn ein gewerblichen Zwecken dienendes Gebäude zu Beginn des Geschäftsjahrs 100 000 ℳ, am Ende des Geschäftsjahrs infolge der durch die Entwertung des Geldes herbeigeführten allgemeinen Preissteigerung 140 000 ℳ wert ist, am Ende des nächsten Geschäftsjahrs aber nur 90 000 ℳ, so kann im ersten Jahre keine Abschreibung, im folgenden Jahre nur eine solche von 10 000 ℳ (100 000 ℳ — 90 000 ℳ), nicht eine solche von 50 000 ℳ (140 000 ℳ — 90 000 ℳ) bewirkt werden. Denn es wäre ungerecht und würde weder den Zwecken des Einkommensteuergesetzes noch der wirtschaftlichen Sachlage entsprechen, wenn bei der Feststellung der Wertminderung von dem objektiven Werte von 140 000 ℳ ausgegangen würde, obwohl der den Anschaffungspreis übersteigende Betrag von 40 000 ℳ im ersten Geschäftsjahre nicht zur Steuer herangezogen worden ist. Abschreibungen dürfen daher höchstens vom Anschaffungs- oder Herstellungswert, nicht von einem diesen übersteigenden Zeitwert vorgenommen werden (vgl. Strutz a. a. O. Anm. 24).

Eine weitere Ausnahme von dem Grundsatz, daß die objektiven Werte miteinander zu vergleichen sind, kann in dem Fall eintreten, daß ein Gebäude im Laufe eines Geschäftsjahrs erworben worden ist. Dann ist dem objektiven Wert am Ende des Geschäftsjahrs der Anschaffungswert gegenüberzustellen, der nicht unbedingt mit dem objektiven Werte übereinzustimmen braucht. Ist daher ein Gebäude zu einem den objektiven Wert übersteigenden Betrag angekauft worden oder ist ein Gebäude mit unverhältnismäßig hohen Baukosten, die über den objektiven Wert hinausgehen, hergestellt worden, so kann der Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungs- oder Herstellungspreis und objektivem Wert am Ende des Geschäftsjahrs abgeschrieben werden.

Sind sonach im allgemeinen nur objektive Werte, gegebenenfalls Anschaffungswerte und objektive Werte zu vergleichen, so folgt daraus doch nicht unbedingt die Unzulässigkeit, die Abschreibungen nach Hundertteilen des Anschaffungspreises zu bemessen. Im Gegenteil wird diese Methode, wenn nicht außergewöhnliche Verhältnisse vorliegen, im allgemeinen dazu führen, die objektiven Wertminderungen in einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Weise zum Ausdruck zu bringen. Diese Methode versagt allerdings dann, wenn trotz Abnutzung infolge der allgemeinen Konjunkturlage der objektive Wert der Gebäude gestiegen ist. In diesem Falle ist eine Abschreibung, wie oben bereits ausgeführt, unzulässig.

Die Abschreibungen dürfen so lange Jahre hindurch fortgesetzt werden, bis der abzuschreibende Gegenstand wertlos geworden ist. Ist auf einen Gegenstand im Laufe der Jahre soviel abgeschrieben worden, daß der Gesamtbetrag der Abschreibungen den Anschaffungspreis erreicht, so ist der Steuerpflichtige nicht gehindert, weitere Abschreibungen im Rahmen der innerhalb des maßgebenden Jahres tatsächlich eingetretenen Wertminderung zu bewirken; denn zu vergleichen sind stets unbeschadet der oben erwähnten Ausnahme die objektiven Verkaufswerte am Anfang und am Ende des Geschäftsjahrs. Ist der Anschaffungspreis bereits voll abgeschrieben, der abgeschriebene Gegenstand aber noch nicht wertlos, so stellt sich nachträglich heraus, daß die Abschreibungen in den Vorjahren zu hoch waren; dies kann zwar Anlaß zu Neuveranlagungen für diese Jahre geben, nicht kann es aber dazu führen, Abschreibungen für das laufende Jahr zu versagen. Dagegen dürfen nur Abschreibungen vorgenommen werden, durch die die in dem betreffenden Jahre eingetretene Wertminderung zum Ausdruck gebracht werden soll. Unzulässig ist es daher, Abschreibungen zu bewirken, durch die die bereits in früheren Jahren eingetretenen Wertminderungen mit enthalten sind. In einem solchen Falle ist die bis zum Anfang des maßgebenden Jahres eingetretene Wertminderung nicht zu berücksichtigen, einerlei, ob sie in den früheren Jahren zu einer Abschreibung geführt hat oder nicht.

Worauf die Wertminderung zurückzuführen ist, ist gleichgültig. Insbesondere berechtigt nicht nur die durch Abnutzung eingetretene Wertminderung zu einer Abschreibung, sondern auch Werteinbußen, die in anderen Gründen, insbesondere in der Konjunktur ihre Ursache haben.

Die Ermittlung des objektiven Gebäudewerts wird insofern Schwierigkeiten begegnen, als hierbei eine wirtschaftliche Einheit — Grund und Boden und die auf ihm errichteten Gebäude — auseinandergerissen werden muß. Trotzdem dürfen, da Abschreibungen auf den Grund und Boden nicht zulässig sind (s. o.), nur die Wertminderungen der Gebäude berücksichtigt werden. Um den objektiven Wert, der auf die Gebäude entfällt, festzustellen, wird von dem objektiven Werte des Grundstücks einschließlich des Gebäudes auszugehen und danach anteilig die Wertminderung des Gebäudes festzustellen sein. Dient ein Gebäude, was insbesondere bei nicht buchführenden Kaufleuten vorkommen wird, sowohl gewerblichen als Wohnzwecken, so ist es zulässig, entweder die Wertminderung, die auf das gesamte Gebäude entfällt, auf das Grundbesitzeinkommen zu verrechnen, oder aber die Gesamtabschreibung teils auf das Grundbesitzeinkommen, teils auf das Einkommen aus Gewerbebetrieb in angemessener Verteilung zu bewirken. Beides führt zum gleichen Ergebnis.

Abschreibungen auf das Gesamtunternehmen kommen bei nicht buchführenden Kaufleuten nicht in Frage, da nach § 13 Abs. 1 Nr. 1b EinkStG. Abschreibungen nicht auf alle Aktivwerte des dem Betriebe dienenden Vermögens, sondern nur auf bestimmt bezeichnete Gegenstände zulässig sind.

3. Kleinere Gewerbetreibende, die keine kaufmännische Buchführung besitzen, müßten streng genommen bei der Feststellung ihres Geschäftsgewinns sämtliche **außenstehende Forderungen** berücksichtigen (§ 36 Satz 1 EinkStG.). Dies würde für viele kleinere Gewerbetreibende eine große Beschwerung, wenn nicht Unmöglichkeit bedeuten. Die Einkommensteuerpraxis hat daher bereits bisher teilweise nachgelassen, daß solche Steuerpflichtige, bei denen angenommen werden darf, daß die Höhe der Außenstände am Anfang und am Ende des Geschäftsjahrs sich im wesentlichen gleich bleibt, ihre Außenstände nicht anzugeben brauchen, sondern sich darauf beschränken können, die tatsächlich vereinnahmten Beträge zu versteuern (vgl. Erler-Koppe, Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., § 36). Diese Praxis wird man unbedenklich auch auf das Reichseinkommensteuergesetz anwenden dürfen.

Werden aber die Außenstände berücksichtigt, so sind im Rahmen des § 36 Satz 2 EinkStG. **Absetzungen** auf sie zulässig,

*) Steuerrechtlich gelten die Maschinen, auch dann wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, nicht als Teil des Gebäudes. Dies folgt m. E. aus § 154 Abs. 2 AO. Diese Vorschrift setzt zwar voraus, daß ein Grundstück zu bewerten ist. Bei der Frage der zulässigen Abschreibungen auf ein Gebäude handelt es sich dagegen um die Frage der Gebäudebewertung. Trotzdem wird § 154 Abs. AO. sinngemäß anzuwenden sein: Maschinen gelten daher, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, nicht als Teil des Grundstücks und noch weniger als Teil des Gebäudes, sondern als bewegliches Anlagekapital im Sinne von § 33 Abs. 1 Satz 2 EinkStG.

nämlich dann, wenn der Eingang der Forderungen zweifelhaft geworden ist. Unsichere Forderungen dürfen in dem Maße abgeschrieben werden, in dem der Eingang der Forderung gefährdet erscheint. Eine volle Abschreibung der Forderung kann nur erfolgen, wenn die Forderung als wertlos zu betrachten ist (a. A. Strutz § 36 Anm. 2, wonach auch Forderungen, deren Eingang zweifelhaft ist, in voller Höhe außer Ansatz zu bleiben haben). Werden die Forderungen nachträglich einbringlich, so ist der abgeschriebene Betrag den Einnahmen des Kalenderjahrs hinzuzurechnen, in dem die Forderungen einbringlich werden.

4. Bei der vorstehenden Darstellung sind die Vorschriften des § 139 AO. nicht berücksichtigt worden. Dies rechtfertigt sich aus folgenden Gründen:

Nach § 139 Abs. 1 AO. ist bei der Bewertung von Vermögen, das einem Unternehmen gewidmet ist, in der Regel von der Voraussetzung auszugehen, daß das Unternehmen bei der Veräußerung nicht aufgelöst, sondern weitergeführt wird. Die Anwendbarkeit dieser Vorschrift setzt voraus, daß sämtliche Vermögenswerte, die einem Unternehmen gewidmet sind, einheitlich zu bewerten sind (vgl. auch § 137 Abs. 2 AO.). Eine solche einheitliche Bewertung der Gesamtaktiva findet indessen bei nicht buchführenden Kaufleuten nicht statt. Aus dem gleichen Grunde ist aber auch § 139 Abs. 2 AO. unanwendbar. Wie sich aus den Schlußworten dieser Vorschrift ergibt, ist ihr Tatbestand nur dann gegeben, wenn eine „Bilanzaufstellung" vorgenommen wird. Bilanzen stellen aber nur buchführende Kaufleute auf. Abgesehen hiervon gilt § 139 Abs. 2 AO. nur, wenn nicht im Einkommensteuergesetz etwas Abweichendes vorgeschrieben ist (§ 1 Abs. 3 AO.). Dies ist der Fall, insofern als §§ 33, 32 EinkStG. für eine Reihe von Geschäftsaktiven besondere Bewertungsregeln aufstellt. (Schluß folgt.)

Einkommensteuer aus der Hingabe selbstgezeichneter Kriegsanleihen zum Nennwert.

I.

Von Dr. jur. et rer. pol. Konietzko, Regierungsrat, Frankfurt a. M.

In der Januarnummer der Deutschen Steuer-Zeitung unterzieht Herr Regierungsrat Peyer das in Aussicht genommene Formular für die Einkommensteuererklärung einer kritischen Besprechung. Zu V 5 „sonstige Einnahmen" heißt es: Es ist hinzuzusetzen: a) wieviel Kriegsanleihe haben Sie zum Nennwert in Zahlung gegeben, die Sie zu einem Notopferkurswert von 77,50 Mark berechnet haben? Nennwert .... Notopferwert ...." Der Unterschied ist Einkommen." Hiernach betrachtet also Peyer den Vorteil, der sich aus der Hingabe an Zahlungs Statt von selbstgezeichneten Kriegsanleihen zum Nennwert gegenüber der Reichsnotopferbewertung ergibt, als steuerpflichtiges Einkommen. Mir scheint diese Auffassung fehl zu gehen.

1. Ein Gewinn aus einem Veräußerungsgeschäft dürfte nicht in Betracht kommen; denn die in § 43 RNOG. vorgesehene Annahme an Zahlungs Statt birgt in sich kein Veräußerungsgeschäft. Den selbstgezeichneten Kriegsanleihen wird vielmehr durch § 43 die Kraft eines öffentlichrechtlichen Zahlungsmittels zur Begleichung einer bestimmten Steuerschuld an den Fiskus beigelegt. Man kann auch sagen: „Auf der einen Seite steht eine Schuld des Reiches an den Besitzer der Kriegsanleihe, deren Verkaufswert wegen der schlechten Finanzlage des Reiches nur einen Wert von 77,50 hatte; auf der anderen Seite steht eine dem Nennwert der Kriegsanleihe entsprechende Schuld des Kriegsanleihebesitzers an das Reich. Wenn letzteres nun sich als Schuldner der durch die Kriegsanleihestücke verbrieften Beträge bereit erklärt, seine Schuld in Nominalhöhe vorzeitig dadurch zu tilgen, daß andererseits der Kriegsanleihebesitzer gleichfalls vorzeitig seine Steuerschuld durch Aufgabe seines Forderungsrechtes aus der Anleihe an das Reich begleicht, so liegt darin ein im beiderseitigen Interesse, vor allem in dem des Reiches, dem an einer beschleunigten Entrichtung des Reichsnotopfers sehr viel gelegen war, getroffener Tilgungsmodus, der sich rechtlich allenfalls dem Begriff der Aufrechnung oder eines Vergleiches über die Tilgung gegenseitiger Schulden nähern könnte, mit einem Veräußerungsgeschäft aber im Sinne des Bürgerlichen Rechts bzw. des Einkommensteuergesetzes nichts gemein hat. Daß gegenüber dem Vermögensstande am 31. Dezember 1919 sich auch subjektiv kein Gewinn aus der Hingabe an Zahlungs Statt ergibt, werden die Ausführungen zu 2 zeigen.

2. Die Einkommensteuerpflicht läßt sich auch aus dem weiteren Begriff der „sonstigen Einnahmen" (§ 5 REStG.) nicht begründen. Allerdings wird mit Ausnahme der in § 12 REStG. aufgeführten Fälle nach dem neuen Einkommensteuerbegriff der Schanzschen Theorie alles das als steuerpflichtiges Einkommen angesehen, was eine Vermögensvermehrung darstellt. Geht man vom 31. Dezember 1919 aus, indem man einerseits zunächst die selbstgezeichneten Kriegsanleihen für diesen Tag mit 77,50 bewertet und demgegenüber in Verfolg des § 81 der RAO. das Reichsnotopfer als Schuld gegenüberstellt, so wird man bei nicht näherer Betrachtung zu dem Ergebnis gelangen können, daß jemand, der 100 000 ℳ Reichsnotopfer mit 77,50 ℳ selbstgezeichneter Kriegsanleihen gezahlt hat, sein Vermögen zum Jahresschluß 1920 in dieser Hinsicht an und für sich um 22 500 ℳ verbessert hat. Man würde dabei jedoch eines übersehen, nämlich daß am 31. Dezember 1919 zugleich mit der Reichsnotopferschuld auch ein durch § 43 RNOG. begründeter Anspruch gegen das Reich bestand, die selbstgezeichneten Kriegsanleihen bis 31. Dezember 1920 zum Nominalwerte an Zahlungs Statt hingeben zu dürfen, woraus sich ein Verwendungswert der selbstgezeichneten Kriegsanleihe nicht mit 77,50, sondern mit 100% für 31. Dezember 1919 subjektiv bereits ergeben hatte. Die Verwirklichung dieses Anspruches im Jahre 1920 oder 1921 kann aber eine Vermögensvermehrung und damit ein steuerpflichtiges Einkommen nicht zeitigen, weil auf der anderen Seite der Anspruch durch die erfolgte Hingabe an Zahlungs Statt am Jahresschlusse 1920 bezw. 1921 als Vermögensbestandteil wieder ausgeschieden war.

3. Abgesehen von diesen rechtlichen Gesichtspunkten möchte ich noch darauf hinweisen, daß in der Begründung zu der in § 43 RNOG. enthaltenen Zahlungserleichterung gesagt wird: „Durch diese Bestimmung wird die Ehrenpflicht eingelöst, die das Reich seinerzeit bei Aufnahme der Kriegsanleihen den Zeichnern gegenüber übernommen hat". Es würde (vgl. § 4 RAO.) dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung des § 43 widersprechen, wollte man nun dieser, auf einer Ehrenpflicht des Reiches beruhenden Vergünstigung auf dem Umwege über die Einkommensteuer eine Einschränkung zuteil werden lassen, die gegebenenfalls bis zu 60% betragen kann.

4. Bei konsequenter Durchführung der Peyerschen Auffassung müßte im Hinblick auf § 41 RNOG. noch der weitere Zusatz ins Formular aufgenommen werden, daß auch die bei Vorauszahlungen gewährten Vergünstigungen von 8 bzw. 4% steuerpflichtiges Einkommen seien.

Nach alledem wird man wohl nicht annehmen dürfen, daß das Reichsfinanzministerium sich die Peyersche Auffassung zu eigen machen wird. Sollte dies trotzdem von Seiten des Fiskus geschehen, so wird diese Frage im Rechtsmittelverfahren zum Austrag gebracht werden müssen.

II.

Von Geh. Regierungsrat Kuhn, Ministerialrat im Reichsfinanzministerium, Berlin.

Zu den vorstehenden Ausführungen ist zu bemerken:

Zu 1. Der § 43 NOG. bestimmt weder, daß die selbstgezeichneten Kriegsanleihen als öffentlichrechtliche Zahlungsmittel auf die Notopferschuld in Zahlung genommen werden sollen, noch enthält er eine Vorschrift darüber, daß es sich bei der Annahme von Kriegsanleihen auf das Reichsnotopfer um einen besonderen Tilgungsmodus, eine Aufrechnung oder einen Vergleich über die Tilgung gegenseitiger Schulden handele. Er verpflichtet vielmehr den Fiskus, selbstgezeichnete Kriegsanleihen zum Nennwert auf das Reichsnotopfer an Zahlungs Statt anzunehmen. Das in der Annahme der Kriegsanleihen auf das Reichsnotopfer bestehende Rechtsgeschäft soll also nach dem bestimmten

Wortlaut des Gesetzes als eine Annahme an Zahlungs Statt angesehen werden. Die Annahme an Zahlungs Statt ist aber nicht eine besondere Art der Erfüllung, sondern ein Surrogat derselben keine solutio, sondern satisfactio die sich durch einen besonderen Vertrag vollzieht. Dieser Vertrag ist ein entgeltlicher Veräußerungsvertrag (Staudinger BGB. 8. Aufl. S. 377) und die Hingabe an Zahlungs Statt ist ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft.

Zu 2. Das Notopfergesetz ist am 31. Dezember 1919 veröffentlicht und daher erst mit dem 14. Januar 1920 in Kraft getreten. Erst mit dem Inkrafttreten des Gesetzes hat der Steuerpflichtige den Anspruch erworben, daß selbstgezeichnete Kriegsanleihen zum Nennwert an Zahlungs Statt angenommen werden. Der Anspruch hat somit am Stichtage (31. Dezember 1919) noch nicht bestanden. Der Anspruch bildet aber auch kein selbständiges Recht, das für sich betrachtet und bewertet werden könnte, sondern mit den selbstgezeichneten Kriegsanleihen ein untrennbares Ganze, dessen Wert für den Steuerpflichtigen durch die Begründung des Anspruchs zunächst aufschiebend bedingt erhöht wurde. Wird die Werterhöhung demnächst durch Hingabe der Kriegsanleihen auf das Reichsnotopfer realisiert, so bildet der auf die Werterhöhung entfallende Teil des Entgelts einen untrennbaren Teil des Erlöses für die hingegebenen Kriegsanleihen.

Zu 3. Daß seitens der Reichsfinanzverwaltung **nicht die Absicht besteht, die durch Hingabe selbstgezeichneter Kriegsanleihen erzielten Veräußerungsgewinne der Einkommensteuer zu unterwerfen**, ergibt sich aus den Verhandlungen des Steuerausschusses der Nationalversammlung über den Entwurf eines Einkommensteuergesetzes (Bericht Seite 65). Dort erklärte sich der Unterstaatssekretär in vollem Umfange mit den Ausführungen eines Abgeordneten einverstanden, der erklärte, daß es keinesfalls angängig sei, diese rein auf dem Papier stehenden Gewinne als Einkommen zu versteuern. Eine entsprechende Bestimmung im Gesetz brauche nicht getroffen zu werden, da die Hingabe dieser Wertpapiere zur Erfüllung der Steuerpflicht nicht unter die Vorschrift des § 11 fallen solle. Dies würde in die Ausführungsanweisungen aufgenommen werden. Wenn auch nicht zutreffend ist, daß diese Gewinne nicht unter § 11 Nr. 5 fallen, so ist doch zu erwarten, daß das Reichsfinanzministerium mit Rücksicht auf diese Zusage die Gewinne aus der Hingabe von selbstgezeichneten Kriegsanleihen zur Entrichtung des Reichsnotopfers (und der Kriegsabgaben) von der Einkommensteuer freistellt. Das ist auch bei den Verhandlungen des Steuerausschusses über die Novelle zum Reichsnotopfer- und Einkommensteuergesetz wiederholt zugesagt worden.

Zu 4. Die nach § 41 Abs. 3 NOG. zu gewährenden **Vergütungen für Barzahlungen** auf das Reichsnotopfer sind zweifellos keine Gewinne aus einzelnen Veräußerungsgeschäften, da in der Hingabe von barem Geld deutscher Währung zur Tilgung einer Schuld kein Veräußerungsgeschäft für den Hingebenden erblickt werden kann. Dagegen könnte die Frage auftauchen, ob diese Vergütungen nicht doch in Geld oder Geldeswert bestehende Einkünfte im Sinne des § 4 Einkommensteuergesetzes sind. Diese Vergütungen werden aber lediglich als Rabatte anzusehen sein, wie sie auch im geschäftlichen Leben bei Barzahlungen oft gewährt werden; sie mindern die Schuld und bilden keinen Einnahmevorteil, sondern einen Ausgabevorteil; sie sind daher **kein** steuerbares Einkommen.

„Erneuerungsfonds" und „Delkrederekonto" in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

Berichtet von Reichsfinanzrat Dr. Kloß, München.

A. über die **Bedeutung eines „Erneuerungsfonds" als steuerfreies Wertberichtigungskonto oder als steuerpflichtige stille Reserve** (Kr.-StG. 1916 § 16; KrAbgG. 1918 §§ 22 u. 24) hat der RFH. neuerdings die bisher von ihm aufgestellten Grundsätze zusammengefaßt und die praktischen Folgerungen daraus gezogen (Urteile v. 11. Januar 1921 I A 173/20 u. 227/20). In beiden Fällen handelte es sich um die Einstellung eines Erneuerungsfonds zur Beschaffung eines während des Krieges verlorengegangenen Seedampfers, der voll oder doch bis zu einem minimalen Betrag abgeschrieben war.

I. Das Urteil I A 173/20 führt dazu aus:

„Die streitige Zuweisung von 1 200 000 ℳ soll im Jahre 1915 zum „Baukonto für Ersatz eines während des Krieges gekaperten Dampfers" erfolgt sein. Trifft dies zu, so würde die **Benennung** des Passivpostens dafür sprechen, daß es sich um eine echte Reservestellung handelt, weil die ihm zugeführten Beträge zum späteren, im Jahre 1915 noch nicht begonnenen und auch nicht in Auftrag gegebenen Neubau eines Ersatzdampfers bestimmt sind (Simon, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften 3. Aufl. S. 267). Trotzdem könnte aber diesem Posten in Wahrheit die Rechtsnatur des behaupteten Bewertungskontos innewohnen, weil hierfür **nicht seine Bezeichnung, sondern seine tatsächliche Bedeutung entscheidet** (Entsch. d. RFH. Bd. 1 S. 183*). Es liegt daher der Steuerpflichtigen der Beweis dafür ob, daß der Passivposten entgegen seiner Benennung keine dem Geschäftsgewinn entnommene Reservestellung bildet, sondern nur eine **im Jahre 1915 eingetretene** Wertminderung zum Ausdruck bringt (Entsch. des RFH. Bd. 1 S. 274 ff.).

Wenn nun zunächst das Recht beansprucht wird, einen genügend hohen Posten für die Beschaffung eines Ersatzdampfers als Ausgleichsposten in die Bilanz einzustellen, weil der hierfür zur Verfügung stehende Amortisationsbetrag von rund 600 000 ℳ für diesen Zweck nicht ausreiche und entsprechend ergänzt werden müsse, und wenn die Steuerpflichtige es daher als eine unabweisbare Notwendigkeit bezeichnet, einen Erneuerungsfonds für die Wiederanschaffung eines Dampfers anzulegen, so mag dies kaufmännisch richtig sein, beweist aber noch nicht, daß ein solcher Erneuerungsfonds ein **steuerfreies Wertberichtigungskonto** darstellen würde. Denn ein Erneuerungsfonds, welchem letztere Eigenschaft in Wahrheit innewohnt, **dient nicht der Aufsparung eines Teiles des geschäftlichen Reingewinns, sondern nur der Ermittlung der wirklichen Höhe desselben. Er tritt als Passivposten an die Stelle einer Abschreibung auf der Aktivseite** und verfolgt daher lediglich den Zweck, den nach den gesetzlichen Vorschriften in die Bilanz einzustellenden Text der Aktiva gegenüber einer früheren Höherbewertung durch Ansetzung des Differenzbetrages vom höheren Werte zum Ausdruck zu bringen.

Es leuchtet ohne weiteres ein, daß ein so gearteter Erneuerungsfonds **sich nicht nach der Höhe des für eine Ersatzbeschaffung künftig aufzuwendenden Betrags bemißt, sondern der eingetretenen Entwertung der betreffenden Aktiva gleichkommen muß.** Es ist auch richtig, daß Abschreibungen oder denselben gleichstehende Wertberichtigungskonten auf der Passivseite nur auf **vorhandene** Aktiva und nur bis zu dem Betrage, mit dem sie zu Buche stehen, zulässig sind. Denn Bilanzen haben die Vermutung der Richtigkeit für sich, und die Steuerpflichtige muß solche gegen sich gelten lassen, sofern sie nicht den Nachweis ihrer Unrichtigkeit führt. Der verlorengegangene Dampfer kann für die Bilanz der Steuerpflichtigen nur bis auf Null entwertet sein, und es kann daher, **insoweit seine Entwertung allein in Frage steht,** nur eine Abschreibung von der Höhe zulässig sein, welche seinem richtigen Bilanzwert entspricht. Dies steht auch mit § 16 Abs. 1 Satz 2 KrStG. und § 22 der AusfBest. im vollen Einklang, schließt aber nicht aus, daß durch den Verlust des Dampfers das **Gesamtunternehmen** der Steuerpflichtigen in höherem Maße entwertet worden ist.

Daß eine solche weitergehende Wertminderung eingetreten sei und durch den streitigen Passivposten ausgeglichen werden soll, hat die Steuerpflichtige behauptet, und der **Reichsfinanzhof hat in ständiger Rechtsprechung anerkannt, daß neben den Abschreibungen auf einzelne Aktivposten auch solche Wertberichtigungskonten zulässig sind, welche der Wertminderung des Gesamtunternehmens Rechnung tragen** (Entsch. des RFH. Bd. 2 S. 135 ff.**). Da die Steuerpflichtige angibt, daß der verlorene Dampfer für sie ein **ganz unentbehrliches Betriebsmittel** gewesen sei, so wird das Landesfinanzamt zu prüfen haben, ob dies zutrifft, und ob daher durch den Verlust des Dampfers das **Unternehmen im ganzen** im Geschäftsjahr 1915 eine solche Werteinbuße erlitten hat, daß die Bilanzaktiva, abzüglich der auf der Passivseite stehenden Verbindlichkeiten, einen den wirklichen Wert des Unternehmens übersteigenden Betrag ergeben und daher eine **weitere Abschreibung bis auf den den wirklichen Wert des Unternehmens im ganzen darstellenden Betrag rechtfertigen** (Entsch. des RFH. a. a. O. S. 140). Direkte Abschreibungen wie Bewertungskonten dienen — wie gesagt —

---

*) DStZ. 8, 154 (Urt. v. 8. Aug. 1919).

**) DStZ. 8, 270 (Urt. v. 13. Januar 1920).

nur zur Berichtigung der Bilanzaktiva und dürfen sich daher nur auf das in der Bilanz gesetzmäßig ausgewiesene Vermögen beziehen (a. a. O. Bd. 3 S. 170)*). Das Landesfinanzamt hat daher zu ermitteln, ob dieses Vermögen neben den auf die Einzelwerte vorgenommenen Abschreibungen noch einen Wertverlust erfahren hat, der sich zwar nicht für die einzelnen Aktivposten begründen läßt, aber für das Unternehmen im ganzen augenfällig ist. Als eine solche Werteinbuße kann hier auch der Umstand in Betracht kommen, daß der angeblich für den Betrieb unentbehrliche Dampfer zu einem seinem Anschaffungswert, nach dem nur die erfolgten Abschreibungen bemessen sind, wesentlich übersteigenden Preise wieder neu beschafft werden muß, denn es wäre möglich, daß die Steuerpflichtige, wie sie in der Beschwerde vom 28. Januar 1918 behauptet hat, „zur rentablen Aufrechterhaltung ihres Hamburger Betriebs gezwungen ist, mit tunlichster Beschleunigung einen Ersatzdampfer zu bauen, um nach dem Kriege die Friedenswirtschaft überhaupt wieder aufnehmen zu können." Trifft dies zu, so wäre der Gesamtwert des Geschäfts, wie er sich in der Bilanz darstellt, durch die am Bilanzstichtage — 31. Dezember 1915 — bereits erkennbare Notwendigkeit der Anschaffung eines viel teureren Ersatzdampfers beeinflußt, und es mußte ein Passivposten zum Ausgleich dieser Wertminderung, falls die Bilanzaktiva sie nicht schon zum Ausdruck bringen, zum Abzug vom Geschäftsgewinn zugelassen werden, insoweit diese Wertminderung, wie behauptet ist, erst im Jahre 1915 erkennbar geworden und somit eingetreten ist."

II. Im zweiten Falle (I A 227/20) war die Sache auch in tatsächlicher Beziehung für den Senat spruchreif. Er verneinte das Vorliegen eines Wertberichtigungskontos aus den im vorstehenden Urteile enthaltenen rechtlichen Erwägungen mit der weiteren Begründung:

„Es hätte eine Gesamtabschreibung nur in Frage kommen können, wenn die Gesellschaft die Behauptung einer Zuhochbewertung der Bilanzaktiven aufgestellt hätte. Dies ist aber niemals geschehen. Mit jener Voraussetzung war hier auch von vornherein nicht zu rechnen. Ein Konto für den inneren Wert des Unternehmens ist nämlich in der Bilanz — die in den Aktiven neben vier unmittelbar Dampfer behandelnden Posten nur noch zwei Posten: „Effekten" und „Debitoren" aufweist — nicht enthalten, und es lag auch kein Anhalt nach der Richtung vor, daß die in der Bilanz tatsächlich aufgeführten Aktiven im Hinblick auf den inneren Wert des Unternehmens dort eine Höherbewertung erfahren hätten, so daß die angebliche Gesamtentwertung einen Anlaß zu einer Gesamtabschreibung hätte abgeben können. Es galt dies insbesondere auch von dem Hauptaktivposten, dem Anschaffungswert der übrigen Dampfer, da ihm unter den Passiven in sehr beträchtlicher Höhe ein Erneuerungsfondskonto (HGB. § 261 Ziff. 3, § 320 Abs. 3) gegenübersteht."

B. **Bedeutung eines „Delkrederekontos" als Bewertungskonto oder als stille Reserve** (KrStG. 1916 § 16, KrAbgG. 1918 § 22 Abs. 1, § 24 Abs. 1). (Urt. v. 12. November 1920 I A 191/20.)

Nach § 40 Abs. 3 HGB. sind zweifelhafte Forderungen bei der Aufstellung der Bilanz mit ihrem wahrscheinlichen Werte anzusetzen. Dies kann durch unmittelbare Einstellung des wahrscheinlichen Wertes auf der Aktivseite der Bilanz geschehen. Es kann aber auch so verfahren werden, daß die Forderungen auf der Aktivseite der Bilanz mit ihrem vollen Nennwert zum Ansatz gelangen und daß diesem Wertansatz ein die Wertminderung darstellendes Konto auf der Passivseite der Bilanz gegenübergestellt wird. Wird letzterer Weg eingeschlagen, dann dient das Konto auf der Passivseite lediglich der Wertberichtigung, es enthält keine Rückstellung von steuerpflichtigem Gewinne. Die Entscheidung der Frage, ob ein Konto ein wirkliches Bewertungskonto oder eine echte Reserve ist, hängt daher nicht von der Bezeichnung des Kontos, sondern lediglich davon ab, ob die Aktiven auf der Aktivseite der Bilanz mit einem Werte vorgetragen sind, der der Berichtigung durch Gegenüberstellung eines Passivkontos auf der Passivseite der Bilanz bedarf. Nur soweit, als dies der Fall ist, liegt ein Bewertungskonto vor. War in der Bilanz des vorausgegangenen Geschäftsjahrs ein der Wertberichtigung dienendes Delkrederekonto eingestellt, so folgt daraus noch nicht, daß auch das in der neuen Bilanz im gleichen Betrag enthaltene Delkrederekonto der Wertberichtigung dient. Dies ist vielmehr an der Hand der auf der Aktivseite der neuen Bilanz enthaltenen Wertansätze der Forderungen erst noch zu prüfen. Ergibt sich dabei, daß die bisher zweifelhaften Forderungen vollwertig geworden sind oder daß sonst gegen die Einbringlichkeit der auf der Aktivseite der Bilanz mit dem vollen Nennwert eingestellten Forderungen kein Bedenken besteht, dann ist für ein Bewertungskonto kein Raum. Durch den Wegfall der Zweifelhaftigkeit der Forderungen erhöht sich der Wert der Aktiven um den Betrag des bisherigen Delkrederekontos, und es entstehen Überschüsse, die der Hinzurechnung zum Geschäftsgewinn auch dadurch nicht entzogen werden können, daß sie unter der unzutreffenden Bezeichnung „Delkrederekonto" auf der Passivseite der Bilanz zurückgestellt werden (Dr. Moos, Die Steuerbilanz S. 81/82, preußisches Oberverwaltungsgericht in Staatssteuersachen Bd. 15 S. 279). Anders liegt die Sache, wenn das in der Bilanz des vorausgegangenen Geschäftsjahrs enthaltene Delkrederekonto schon damals nicht wirklich der Wertberichtigung diente, sondern eine zu Unrecht als „Delkrederekonto" bezeichnete echte Reserve war. In diesem Falle ist auf das neue Geschäftsjahr eine schon vor dessen Beginn gebildete und zum Geschäftsgewinn des vorangegangenen Geschäftsjahrs gehörige Reserve übergegangen, die im neuen Geschäftsjahr nicht nochmals steuerpflichtig werden kann."

*) DStZ 9, 147 (Urt. v. 6. Juli 1920).

Wohnungssteuern des Reichs und der Gemeinden.

Von Geh. Justizrat Prof. Dr. Heilfron, Berlin.

Bei der Suche nach neuen Steuerobjekten findet ein fast unlauterer Wettbewerb zwischen dem Reich und den Kommunen statt. Es haben der Reichsrat und die Berliner Stadtverordnetenversammlung sich mit Mietssteuerentwürfen beschäftigt. Das Berliner Stadtparlament, das vom Bezirksausschuß mit capitis deminutio maxima bedroht ist, setzt unentwegt die Beratung über eine Vorlage fort, die in kultureller, wirtschaftlicher und rechtlicher Beziehung Befremden erregt. Es ist in diesem Blatte (Dez. 1920, S. 241) bereits darauf hingewiesen, daß die sogenannte Wohnungsluxussteuer, die in Wahrheit eine gewöhnliche Mietsteuer darstellt, mit dem § 23 III des Kommunalabgabengesetzes in unvereinbarem Gegensatz steht, und daß die Einbringung nur dadurch zu erklären ist, daß gleichzeitig der preußische Entwurf einer Novelle zum Kommunalabgabengesetz beim Landtage eingebracht wurde, der diesen § 23 III beseitigen wollte.

Die Befugnis zum Erlaß von Steuerordnungen beruht in Preußen auf dem Kommunalabgabengesetz v. 14. Juli 1893. § 23 Abs. 3 sagt:

„Miets- und Wohnungssteuern dürfen nicht neu eingeführt werden."

Es ist interessant, der Entstehung dieser Vorschrift nachzugehen. Der Entwurf des Kommunalabgabengesetzes, das einen Teil der großen Miquelschen Steuerreform bildet, enthielt diesen Satz noch nicht. Es bestanden damals Mietssteuern in vier Städten: nämlich in Berlin, Frankfurt a. M., Halle und Danzig. Die Mietssteuer in Berlin war außerordentlich ertragreich. Die Einkommensteuer brachte 15,3, die Mietssteuer 12,5 Millionen. Bei der Ausschußberatung kam man zu dem Entschluß, zwar nicht, wie dies von vielen Seiten gefordert wurde, auch die schon bestehenden Mietssteuern in diesen vier Städten zu beseitigen, weil man den Eingang der Einkommensteuern nach der neu eingeführten Selbsteinschätzung noch nicht übersah. Man fügte aber den oben angeführten Absatz 3 ein. In dem Ausschußbericht (Drucks. Nr. 138, 5. Sess., 17. Legislaturper. 92/93) sind die Gründe hierfür zusammengestellt. Miets- und Wohnungssteuern werden für ungerecht und schädlich erklärt, weil die Höhe des Wohnungsverbrauchs im umgekehrten Verhältnis zum Einkommen stände. Nach der Berliner Statistik betrüge die Mietssteuer bei 5000 ℳ Einkommen 6⅔ %, bei 100 000 ℳ Einkommen 0,4%. Die Mietssteuer benachteilige die, welche wegen größerer Familie oder aus anderen Gründen selbst unter äußerster Beschränkung anderer Lebensbedürfnisse gezwungen seien, auf die Wohnung eine unverhältnismäßige Summe zu verwenden. In diesen Worten liegt gewissermaßen eine Vorahnung der heutigen Verhältnisse. Viele Personen würden heute gern eine kleinere Wohnung nehmen, wenn sie eine solche erhielten und der Umzug nicht Unsummen verschlingen würde.

Bei der Beratung des Entwurfs am 24. April 1893 wurde vom Grafen Kanitz, von Dr. Friedberg, von den Abgeordneten Lückhoff und Dr. Brüel übereinstimmend ausgeführt, daß Mietssteuern, als auf ein Lebensbedürfnis abgestellt, ebenso unbegründet und unsozial seien, wie Konsumsteuern auf die notwendigsten Lebensmittel, und der Finanzminister Dr. Miquel erklärte: „Die Staatsregierung hält die Mietssteuer, als eine Aufwandssteuer, die die Einkommensteuer ersetzen soll, regelmäßig nicht für geeignet und praktisch. Die Lösung der Wohnungsfrage wird durch eine unzweckmäßige Mietssteuer in hohem Grade erschwert". Von den Berliner Abgeordneten wurde sie verteidigt. Bei der Abstimmung wurde der vom Ausschuß eingeführte Absatz 3 aber mit großer Mehrheit angenommen.

Wie die Stadtväter von Berlin um diese gesetzliche Sperrvorschrift herumkommen wollen, ist unerfindlich. Selbst wenn die Steuerordnung die Genehmigung der Aufsichtsbehörde erhalten würde, wäre sie ungesetzlich. Daß dies der Fall ist, wird klargestellt durch den nicht verabschiedeten Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Kommunalabgabengesetzes (Drucks. der Landesvers. Nr. 3525, Ausschußberatung Nr. 3990). Art. 1 Nr. 4 sollte bestimmen: „Im § 23 wird Abs. 3 gestrichen". Und in der Begründung heißt es: „Die Streichung des Abs. 3 im § 23 soll die Zulässigkeit von Fremdenwohnsteuern und Wohnungsluxussteuern landesgesetzlich zweifelsfrei darstellen." Nachdem diese Novelle vorläufig gescheitert ist, hat die Vorlage jede rechtliche Grundlage verloren. Die Kommunen haben aber durch die neuerlichen Beschlüsse des Reichs eine gewisse Aussicht auf die Zulassung von Mietsteuern erhalten. Allerdings — und das spricht gerade gegen die sogenannte Wohnungsluxussteuer, die in der Berliner Stadtverordnetenversammlung zur Beratung steht, — sollen die Kommunen nur wirkliche Wohnungsluxussteuern einführen, also die über das Bedürfnis weit hinausgehende Inanspruchnahme von Wohnräumen einer Steuer unterwerfen dürfen. Dagegen wird kein vernünftiger Mensch etwas einwenden. Die für Berlin vorgeschlagene Steuer war aber nicht eine Steuer gegen den Luxus, sondern gegen die Behaglichkeit des eigenen Heims und gegen die Kultur und nur zu erklären aus dem Wunsche, das Bürgertum zu proletarisieren.

Die im Reich zur Beratung stehende Mietsteuer hat vor allem den Zweck, Abgaben zur Förderung des Wohnungbaues zu erzielen. Es soll unter Zugrundelegung eines Betrags von 30 ℳ auf den Kopf der Bevölkerung eine Summe von fast 2 Milliarden aufgebracht werden, wofür etwa 80 000 Wohnungen hergestellt werden könnten. Bei den Verhandlungen hierüber im Reichsrat hat sich ein Streit darüber erhoben, ob eine Reichsmietsteuer nicht eine Verfassungsänderung bedeute, so daß sowohl im Reichsrat wie im Reichstag die Zweidrittelmehrheit notwendig wäre. Die Frage ist im Reichsrat bejaht worden und zwar mit Recht, weil nach Art. 10 (4) das Wohnungswesen nicht der Reichsgesetzgebung überwiesen, sondern diese nur zur Aufstellung von Grundsätzen für zuständig erklärt ist. Die Einführung von Reichsmietsteuern würde also eine Erweiterung der Reichszuständigkeit bedeuten, und nur durch verfassungsänderndes Reichsgesetz bewirkt werden können.

Inzwischen hat der Reichstag in seiner Sitzung vom 3. Februar 1920 das „Gesetz betr. die vorläufige Förderung des Wohnungsbaues" in der Fassung angenommen, die von allen Fraktionen mit Ausnahme der Deutschnationalen und der Kommunisten vorgeschlagen wurde. Dieser Initiativantrag ersetzt den von der Regierung eingebrachten „Entwurf eines Gesetzes über die Erhebung einer Abgabe zur Förderung des Wohnungsbaues", der die Billigung des Reichsrats nicht gefunden hatte. Nach dem neuen Gesetz sind die Länder verpflichtet, zur Förderung des Wohnungsbaues in den Rechnungsjahren 1921 und 1922 zusammen mindestens einen Betrag von 30 ℳ auf den Kopf der Bevölkerung aufzuwenden. Damit werden 80 000 Wohnungen hergestellt werden können. Zur Deckung der aufzuwendenden Beträge haben die Länder für die Rechnungsjahre 1921 bis spätestens 1940 eine Abgabe von den Nutzungsberechtigten solcher Gebäude zu erheben, die vor dem 1. Juli 1918 fertiggestellt sind. Anstelle derartiger Abgaben können die Länder die aufzuwendenden Beträge auch durch Zuschläge zu bestehenden oder neu einzuführenden Steuern vom Grundvermögen decken, jedoch nur von vor dem 1. Juli 1918 fertiggestellten Gebäuden. Die Gemeinden haben zu den von den Ländern zu erhebenden Abgaben nach näherer Bestimmung der obersten Landesbehörde Zuschläge zu erheben. Durch die letztere reichsgesetzliche Bestimmung wird also der Grundsatz des preuß. Kommunalabgabengesetzes § 23 Abs. 3, daß neue Miet- und Wohnungssteuern unzulässig sind, beseitigt. Aber die oberste Landesbehörde hat es in der Hand, kulturwidrigen Mietssteuern, wie sie die Groß-Berliner Vorlage einführen wollte, durch Aufstellung entsprechender Leitsätze entgegentreten.

Mit diesem Notgesetz sind die Meinungsverschiedenheiten zwischen der Reichsregierung und dem Reichsrat, die in Verfolg des Art. 69 der Reichsverfassung zur Vorlegung zweier verschiedener Gesetzentwürfe geführt hat, vorläufig erledigt. Daß durch das neue Gesetz die Materie des Siedlungs- und Wohnungsbauwesens nicht endgültig geregelt ist, ergibt schon der oben mitgeteilte Titel des neuen Gesetzes.

Die Anzahlungen auf die Umsatzsteuer und ihre Verzinsung.

Von Geheimem Regierungsrat Ministerialrat Dr. Popitz.

Der steuerpflichtige Unternehmer hat bekanntlich im Umsatzsteuerrecht die Aufgabe, die Umsatzsteuer in seinen Preis einzukalkulieren und erhält also daher in den vereinnahmten Entgelten auch die Umsatzsteuer von seinem Kunden bezahlt, die er nach Ablauf des Steuerabschnitts an den Reichsfiskus nach Erledigung des Veranlagungsverfahrens abzuführen hat. Er ist bis dahin gleichsam Steuererheber für das Reich und verwahrt das Geld zu treuen Händen. Der Gedanke liegt nahe, schon vor der Veranlagung diese Steuerbeträge dem Reichsfiskus nutzbar zu machen. Im Warenumsatzstempelgesetz von 1916 und im alten Umsatzsteuergesetz von 1918 geschah das durch vierteljährliche Abschlagszahlungen, die der Unternehmer schon vor der Veranlagung im Laufe des Steuerabschnitts zu leisten hatte und die ihm auf seine Steuerschuld nach deren Festsetzung angerechnet wurden. Im neuen UStG. fehlt eine solche Vorschrift. Man hielt es für richtiger, dem Unternehmer die Beträge so lange zu belassen, bis er veranlagt wäre, so daß er in ihnen eine Verstärkung seines Betriebskapitals erblicken kann. Es bleibt seiner eigenen wirtschaftlichen Erwägung überlassen, ob er freiwillig schon vor der Veranlagung Anzahlungen leisten will. Um ihm hierfür einen Anreiz zu geben, sieht der Erlaß des Reichsfinanzministers vom 20. Dezember 1920 vor, daß diese Anzahlungen verzinst werden sollen. Ein weiterer Erlaß vom 28. Dezember 1920 enthält nähere Bestimmungen darüber. Über die Durchführung dieser Verzinsung scheint noch immer in den Kreisen der Gewerbetreibenden Unklarheit zu herrschen. Die Bestimmungen seien daher im folgenden kurz zusammengefaßt.

1. Jeder umsatzsteuerpflichtige Unternehmer kann während der Dauer des Steuerabschnitts und auch noch nach dessen Ablauf bis zur Fälligkeit der Steuer Anzahlungen auf die Steuerschuld leisten. Die Höhe dieser Anzahlung liegt vollständig in seinem Ermessen. Er wird dabei seine eigenen Aufzeichnungen, die er ja auch seiner Steuererklärung zugrunde legt, oder auch seine letzte Veranlagung als Anhalt benutzen können.

2. Die Anzahlungen werden verzinst. Die Verzinsung beginnt, soweit die Anzahlung nach dem Erlaß vom 20. Dezember v. J., also nach diesem Tage erfolgt, mit dem Tage, an dem die Anzahlung geleistet wird. Sind schon vor diesem Erlasse freiwillig Anzahlungen geleistet worden, so wird eine Verzinsung für die vorhergehende Zeit nicht gewährt, da ja die Anzahlung unabhängig von dem erst später erfolgenden Verzinsungsversprechen erfolgt ist. Um aber diejenigen, die bereits früher freiwillig Zahlungen gemacht haben, nicht denen gegenüber zu benachteiligen, die sich erst durch das Verzinsungsversprechen dazu bereitgefunden haben, hat sich der Reichsminister der Finanzen damit einverstanden erklärt, auch für bereits

früher geleistete Anzahlungen vom Tage des Verzinsungserlasses an, also vom 20. Dezember ab, Zinsen zu gewähren.

3. Die Verzinsung dauert bis zum Tage der Fälligkeit der Steuer. Die Steuer wird zwei Wochen nach der Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig. Die Bekanntgabe des Steuerbescheids selbst läßt also die Verzinsung noch nicht aufhören, es müssen vielmehr erst die zwei Wochen bis zum Eintritt der Fälligkeit verflossen sein. Unabhängig von der Fälligkeit hört die Verzinsung aber stets auf drei Monate nach Schluß des Steuerabschnitts, denn an diesem Tage beginnt ja die Verpflichtung des Steuerpflichtigen, seinerseits die bis dahin noch nicht entrichtete und vielleicht auch noch gar nicht feststehende Steuerschuld nach § 37 Abs. 2 UStG. zu verzinsen. Für die jetzt im Veranlagungsverfahren befindliche allgemeine Umsatzsteuer für das Kalenderjahr 1920 werden also Anzahlungen spätestens bis zum 31. März 1921 verzinst, sofern nicht etwa vorher bereits die Fälligkeit eingetreten ist.

4. Die Zinsen werden nicht besonders ausgezahlt, sondern auf den schließlich festgestellten Steuerbetrag, ebenso wie die Anschlagszahlungen selbst, angerechnet.

5. Der Zinssatz beträgt 5% und erhöht sich für Anzahlungen, die in der Zeit vom 20. Dezember 1920 bis zum 31. Januar 1921 eingehen oder bereits vorher eingegangen sind (vgl. zu 2 am Schluß), auf 6% für die ganze Dauer des Zinsenlaufes (also nicht etwa bloß bis zum 31. Januar 1921).

6. Die Bestimmungen gelten nicht bloß für die jetzt im Veranlagungsverfahren befindliche Umsatzsteuer, sondern auch für die Zukunft. Wer also jetzt für die Luxussteuer, deren Steuerabschnitt am 1. April 1921 abläuft, oder für die allgemeine Umsatzsteuer, deren Steuerabschnitt am 31. Dezember 1921 abläuft, Anzahlungen macht, erhält sie ebenfalls bis zu der nach diesen Zeitpunkten nach erfolgter Veranlagung eintretenden Fälligkeit und spätestens bis zum Ablauf des 3. Monats nach Beendigung der Steuerabschnitte (in den Beispielen bis zum 31. Juli 1921 oder 31. März 1922) verzinst.

Die Luxussteuerpflicht von Reparaturen.

Von Rechtsanwalt Dr. Carl Becher, Berlin.

Die Luxussteuer wird im Gegensatz zur allgemeinen Umsatzsteuer nur von Lieferungen erhoben. Es unterliegen somit der Luxussteuer nicht Leistungen, die an oder mit dem betreffenden luxussteuerpflichtigen Gegenstand vorgenommen werden. So ist z. B. luxussteuerpflichtig nur die Lieferung eines Automobils, nicht aber die Vermietung. Dabei bestimmt aber das Gesetz in § 5 Satz 1 Abs. 2, daß als Lieferung auch eine Leistung aus einem Vertrag über die Bearbeitung und Verarbeitung einer Sache anzusehen ist, wenn der Unternehmer Stoffe, die er beschafft, verwendet und es sich hierbei nicht nur um Zutaten oder Nebensachen handelt. Die gleiche Bestimmung befand sich schon im § 8 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1918, und mit Rücksicht hierauf war es für das alte Umsatzsteuergesetz allgemein in der Praxis anerkannt, daß Reparaturen an luxussteuerpflichtigen Gegenständen selbst luxussteuerpflichtig sind, sobald der Unternehmer selbstbeschaffte Stoffe verwandte. Dabei wurde die Frage, ob diese Stoffe Zutaten oder Nebensachen waren, nicht nach dem Verhältnis entschieden, in dem sie zu dem ganzen Gegenstand standen, an dem die Reparatur vorgenommen war, sondern nach dem Verhältnis, in dem sie zu der Arbeitsleistung als solche standen. Ließ also jemand in seinem Pelz das seidene Futter erneuern, so wurde für das alte Umsatzsteuergesetz angenommen, daß diese Reparatur luxussteuerpflichtig ist. Diese Ansicht wird auch für das neue Umsatzsteuergesetz vertreten, und insbesondere bemerkt die Novelle zu den Ausführungsbestimmungen vom 3. Dezember in zwei Fällen (§ 34 A III und § 42 C III Nr. 3) ausdrücklich, daß auch Reparaturen an luxussteuerpflichtigen Gegenständen selbst wiederum luxussteuerpflichtig sind. Dies erscheint jedoch in dieser Allgemeinheit unrichtig, und zwar deswegen, weil das neue Umsatzsteuergesetz in der Regel für die Luxussteuerpflicht nicht nur die Lieferung verlangt, sondern noch weiter voraussetzt, daß die Lieferung durch den Hersteller erfolgt. Hersteller ist aber nach der ausdrücklichen Bestimmung in § 18 des Gesetzes nur derjenige, der Rohstoffe oder Halbfabrikate zu Gegenständen umgestaltet, die ihrer Beschaffenheit nach, ohne einer weiteren Bearbeitung oder Verarbeitung zu bedürfen, zum unmittelbaren Gebrauch oder Verbrauch fertiggestellt sind. Es kann somit immer nur ein unfertiger Gegenstand hergestellt werden. Dagegen erfüllt die Reparatur an einem fertigen Gegenstand diese Voraussetzung nicht. Wenn Popitz in seinem Kommentar S. 460 ausführt, daß auch die Wiederherstellung Herstellung ist, so fehlt es dafür an der gesetzlichen Grundlage, und wenn er weiter die Ansicht vertritt, daß, sobald überhaupt bei der Aufarbeitung eines gebrauchten Gegenstandes für eigene Rechnung irgendwie neue Stücke angefügt werden, dann „zweifellos“ eine Herstellungsarbeit vorliegt, so erscheint viel eher das Gegenteil richtig. (Vgl. hierzu die von mir in meinem Kommentar S. 366 und 367 erörterten Beispiele.)

Die hier vertretene Ansicht, wonach Reparaturen an Gegenständen, die der Herstellungsluxussteuer unterliegen, in jedem Falle luxussteuerfrei sind, führt auch allein zu den wünschenswertesten volkswirtschaftlichen Ergebnissen. Der Hauptgrund, der zu der Verlegung der Luxussteuer vom Kleinhändler zum Hersteller geführt hat, war der, daß man dem Kleinhändler unmöglich zumuten konnte, die große Liste der luxussteuerpflichtigen Gegenstände zu beherrschen, und nun verlangt man gerade vom Handwerker, der Reparaturen ausführt, daß er sich mit dieser Liste beschäftigen soll. In der heutigen Zeit werden Reparaturen in einem weit größeren Umfange angenommen als früher. Habe ich einem Sattler eine Aktenmappe gegeben, um Futter einzusetzen, dann muß dieser an Hand der Luxussteuerliste untersuchen, ob diese Mappe selbst luxussteuerpflichtig ist oder nicht, und wenn er zu einer Bejahung kommt, dann muß er die Reparatur in sein Steuerbuch eintragen.

Es ist demnach im Gegensatz zu den Ausführungsbestimmungen daran festzuhalten, daß Reparaturen an Gegenständen, die der Herstellerluxussteuer unterliegen, grundsätzlich luxussteuerfrei sind. Wenn auch die Umsatzsteuerämter an die Ausführungsbestimmungen gebunden sind, und die Luxussteuerpflicht für Reparaturen annehmen müssen, so erscheint es doch bei einer so grundlegenden Frage zweckmäßig, daß die Beteiligten eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs herbeiführen.

Über die Abwälzung der Umsatzsteuer bei der Preiskalkulation.

Von Dr. Eduard Endell, Berlin.

Von einer vernünftigen und praktischen Umsatzsteuer kann nur dann die Rede sein, wenn die Steuer auf den letzten Verbraucher abgewälzt werden kann und diese Abwälzung auch in allen Fällen gelingt.

Nach § 12 des Umsatzsteuergesetzes ist bei Leistungen aus Verträgen, die nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes abgeschlossen sind, der Steuerpflichtige nicht berechtigt, die Steuer dem Leistungsberechtigten, d. h. dem Abnehmer neben dem Entgelt ganz oder teilweise gesondert in Rechnung zu stellen. Ausgenommen sind von dieser Bestimmung nur die gesetzlichen Gebühren der freien Berufe (z. B. Rechtsanwälte, Ärzte usw.). Hierbei sei bemerkt, daß behördlich festgesetzte Höchstpreise keine gesetzlich bemessenen Gebühren im Sinne des § 12 darstellen. Die gesonderte Inrechnungstellung der Umsatzsteuer ist daher für Lieferungen zu Höchstpreisen unzulässig. Hieraus geht naturgemäß hervor, daß es auch unstatthaft ist, die Umsatzsteuer neben den Preisen, die auf dem Gegenstand aufgedruckt sind (wie z. B. jetzt bei Schokolade), gesondert in Rechnung zu stellen. Es besteht in solchen Fällen nur die Möglichkeit, die Höhersetzung der Höchstpreise zu beantragen. Genaue Darlegung und Begründung des Sachverhaltes ist hierfür jedoch Bedingung.

Obwohl nun auch die ausdrückliche offene Abwälzung unstatthaft ist, so ist doch nicht jegliche Überwälzung auf den wirtschaftlichen Interessenten verboten. Es muß besonders hervor-

gehoben werden, daß nur „jede äußerlich erkennbare Form“ verboten ist. M. a. W. muß also die Steuer durch den Steuerpflichtigen, d. h. den, der die Steuer zahlen muß, in den Preis einkalkuliert werden, den der Käufer, d. h. der, der die Steuer tragen muß, zahlt.

So einfach sich diese gesetzlichen Bestimmungen auf den ersten Blick ansprechen, so viele Fehler werden doch immer noch in der Praxis von vielen Steuerpflichtigen gemacht. Nicht unbedeutende finanzielle Verluste sind dann die Folge. Der Fehler, der im allgemeinen gemacht wird, liegt nun darin, daß hinsichtlich des Zuschlages der Umsatzsteuer der Preiskalkulation der reine Wert statt des verminderten Wertes zugrunde gelegt wird. Die Steuer muß naturgemäß nicht von dem errechneten Verkaufspreis allein, sondern von dem um die Umsatzsteuer vermehrten Verkaufspreis gezahlt werden.

Es muß also die Umsatzsteuer von dem um die Steuer vermehrten Verkaufspreis abgezogen werden, also:

Verkaufspreis ist gleich dem um die Steuer vermehrten Verkaufspreis abzüglich Umsatzsteuer.

§ 28 der Ausführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz bestimmt ausdrücklich, daß, da die Umsatzsteuer von dem gesamten Entgelt zu berechnen ist, von dem Entgelt also die eingerechnete Steuer nicht abgesetzt werden darf, diese Einrechnung der Steuer, wenn sie restlos erfolgen soll, nicht lediglich durch Zuschläge zu den Grundpreisen in Höhe der Steuersätze (1,5, 5, 10, 15 v. H.) erfolgen darf, sondern es bedarf vielmehr eines Zuschlages, der sich auf Grund der Formel ergibt: Grundpreis mal 100, geteilt durch 100 — p (d. h. Hundertsatz der Steuer). Die Zuschläge ergeben sich also aus der Formel:

$$\frac{100 \times p}{100 - p.}$$

Der zur Abwälzung erforderliche Preisaufschlag beträgt nach dieser Formel für die Steuersätze von

1,5% 1,523%
5% 5,236%
10% 11,111%
15% . . . . 17,647% (bei kl. Beträgen 17,65).

Beispiel:

Verkaufspreis 3 000,— M (beabsichtigter Erlös)
\+ 15% = 450,— M (Zuschlag an Luxussteuer)
Käufer zahlt also 3 450,— M (Verkaufspreis u. Steuer)
— 15% = 517,50 M (Luxusst., d. d. Verk. zahlen muß)
Endgült. Erlös = 2 932,50 M, also: 3 000,— M
— 2 932,50 M
Verlust = 67,50 M

Der tatsächliche Erlös bleibt um 67,50 M hinter dem erhofften zurück.

Diese Rechnungsart ist falsch und entspricht nicht dem, was der Gesetzgeber in § 28 der Ausführungsbestimmungen erläutert. Leider wird aber diese Berechnung heute noch vielfach angewandt, und es entstehen falsche Preiskalkulationen, die aus Unkenntnis des Gesetzes den Unternehmungen Verlust bringen.

Richtig wäre folgendermaßen vorzugehen:

Verkaufspreis 3 000,— M (beabsichtigter Erlös)
\+ 17,647% = 529,41 M (Zuschlag an Luxussteuer)
Käufer zahlt also 3 529,41 M (Verkaufspreis u. Steuer)
— 15% = 529,41 M (Luxusst., d. d. Verk. zahlen muß)
Endgült. Erlös = 3 000,— M also kein Verlust!

Es ist ein Gesamterlös von 3000 M erzielt, also genau so viel, wie erhofft war.

M. a. W. sind

3 000,— M
— 2 932,50 M
= 67,50 M gespart.

Wird an Stelle des umständlichen Satzes von 17,647% zur Erreicherung einer bequemeren Berechnung ein Satz von 18% eingesetzt, so verschiebt sich das Bild noch mehr. Nach richtiger Berechnung gemäß § 28 a. a. V. ergibt sich dann:

Verkaufspreis 3 000,— M (beabsichtigter Erlös)
\+ 18% = 540,— M (Zuschlag an Luxussteuer)
3 540,— M führt der Verk. ab als Luxussteuer
— 15% = 531,— M zahlt der Käufer
3 009,— M endgültiger Erlös.

Diese vielfach übliche, m. E. nicht gerechtfertigte Rechnungsart (18% aus Bequemlichkeit) hat die Folge, daß der Verkäufer im angeführten Beispiel 9 M mehr verdient hat, andererseits die Ware um 10,59 M verteuert wird und 1,59 M zuviel an Steuer gezahlt sind.

Das Gesetz gegen die Kapitalflucht vom 24. Dezember 1920.

Von Rechtsanwalt Dr. Koeppel, Berlin.

Die Wirksamkeit der alten Bestimmungen gegen die Kapitalflucht lief am 1. Oktober 1920 ab; die Rechtsgültigkeit der durch Notverordnung erfolgten Verlängerung ist sehr strittig. Der Gesetzgeber hat geglaubt, bei den augenblicklichen wirtschaftlichen Verhältnissen in Gesetzesform die neuen Bestimmungen gegen die Kapitalflucht, d. h. gegen das Entweichen von Zahlungsmitteln aus Deutschland geben zu müssen. Er hat die bisher sehr zerstreuten Vorschriften im wesentlichen vereinigt; leider aber sind nicht nur die für den Zahlungsverkehr mit dem Saargebiet getroffenen Bestimmungen in die Verordnung nicht hineingearbeitet worden, sondern auch nicht die Maßnahmen der Kupons-Einlösungs-Verordnung.

Die Grundzüge des neuen Gesetzes sind dieselben geblieben: Auf eine Kontrolle des Warenhandels nach Art der alten Devisenordnung wird auch heute verzichtet; es ist nur die Gewährung von Mark-Krediten an Ausländer der Einwilligung der Reichsbank unterworfen. Im übrigen begnügt sich der Gesetzgeber damit, den Zahlungs- und Wertpapierverkehr mit dem Ausland und mit den Ausländern dem Bankzwang und Affidavitzwang nach Art der bisherigen Bestimmungen zu unterwerfen. Für Depot- und Depositengeschäfte ist zum Zwecke besserer Kontrolle der Banken der erstmals durch die Verordnung vom 14. Januar 1920 eingeführte numerus clausus der Banken unverändert in das neue Gesetz übernommen worden.

Im einzelnen aber hat der Gesetzgeber wichtige Änderungen getroffen. So ist zunächst die Stellung der Ausländer eine wesentlich andere geworden. Bisher konnte ein Ausländer affidavitfrei beliebige Beträge ins Ausland überweisen lassen; dem Affidavitzwang war er nur dann unterworfen, wenn Geldbeträge durch körperliche Versendung ins Ausland gelangen sollten. Zahlreiche Ausländer haben daher Personen im Inland mit der Wahrnehmung ihrer Interessen bevollmächtigt und diese konnten alsdann völlig unkontrollierbar beliebige Mengen Zahlungsmittel ins Ausland verschieben. Bereits die Verordnung vom 27. April 1920 über den Zahlungsverkehr mit dem Saarbeckengebiet hat diese Ausnahmestellung der Ausländer vollständig aufgehoben. Das vorliegende Gesetz stellt an sich den Ausländer dem Inländer gleich, bestimmt aber doch eine Ausnahme vom Affidavitzwang für die Aufträge eines Ausländers, die auf brieflichem oder telegraphischem Wege bei der Bank aus dem Auslande eingegangen sind; bei Versendungen hat die Bank der Sendung einen von ihr unterschriftlich vollzogenen Zettel mit dem Vermerk „Auslandsauftrag“ beizufügen. Durch diese Abänderung wird ein wesentliches Loch in den bisherigen Maßnahmen verstopft. Da aber auch heute noch der gesamte Postanweisungs-, Postscheck-, Postnachnahme- und Postauftragsverkehr affidavitfrei zulässig ist, so können sowohl Ausländer wie Inländer beliebige Mengen Zahlungsmittel ohne Kenntnis der Finanzämter ins Ausland verschieben, da ja bisher Ausländer

ohne weiteres Inhaber von Postscheckkonten sein können. Einzahlungen eines sich vorübergehend in Deutschland aufhaltenden Ausländers auf sein Bankkonto sind also heute affidavitpflichtig.

Einheitlich ist die affidavitfreie Versendung kleinerer Beträge geordnet worden. Vom Bankzwang und Affidavitzwang sind heute die Versendung von Zahlungsmitteln sowie Gutschriften, Auszahlungen und Akkreditive zugunsten einer und derselben im Ausland ansässigen Person oder Firma zulässig, wenn der Gegenstand des Geschäftes im Einzelfalle den Betrag von 3000 ℳ oder den nach dem Tageskurse zu berechnenden Wert dieses Betrages in ausländischer Währung nicht übersteigt. Die frühere Monatsgrenze und die Umrechnung ausländischer Währungen zum Friedenskurse sind also fortgefallen. Die Monatsgrenze hat nur Geltung bei der persönlichen Mitnahme von Zahlungsmitteln nach dem Ausland. Diese ist in Beträgen von höchstens 3000 ℳ oder dem nach dem Tageskurse zu berechnenden Wert des Betrages in ausländischer Währung innerhalb eines Kalendermonats ohne Vermittelung der Banken und affidavitfrei gestattet. Die freie Grenze bei Versendungen und Gutschriften von 3000 ℳ im einzelnen Falle gilt nicht für Aufträge zu wiederkehrenden Leistungen in bestimmten Zeitabschnitten und für solche Fälle, in denen nach den Umständen angenommen werden muß, daß durch Teilung unter Mißbrauch der Freigrenze größere Beträge nach dem Ausland verschoben werden sollen. Die Finanzämter sind ermächtigt, auf Antrag im Einzelfalle den für die persönliche Mitnahme von Zahlungsmitteln freigelassenen Betrag von 3000 ℳ monatlich zu erhöhen.

Dem Bank- und Affidavitzwang ist ferner nicht der Geschäftsverkehr der Reichs- und Staatsbehörden unterworfen. Kommunalbehörden sind nicht befreit.

Außerdem können heute in- und ausländische Bankiers affidavitfrei Effekten- und Zahlungsmittel in das Ausland versenden. Bisher war affidavitfrei nur die Ausführung von Nostro-Geschäften der Banken zulässig, d. h. von solchen Geschäften, welche die Bank im eigenen Namen und für eigene Rechnung, also auf eigenes Risiko vornahm. Geschäfte im Auftrage und für Rechnung einer anderen Bank waren dagegen früher nicht affidavitfrei. Heute werden alle Aufträge von Bankiers ohne Affidavit ausgeführt. Erfolgt die Versendung oder Überbringung im Auftrage und für Rechnung einer anderen in- oder ausländischen Bank, so ist ein von der versendenden Bank unterschriftlich vollzogener Zettel mit dem Vermerk: „Auftrag der Bank . . . . in . . . .“ der Sendung beizufügen. Werden Wertpapiere oder Zahlungsmittel im Namen und für eigene Rechnung der versendenden Bank nach dem Ausland versandt, liegt also ein Nostro-Geschäft vor, so ist der Sendung ein von zeichnungsberechtigten Personen der Bank unterschriftlich vollzogener Zettel mit dem Vermerk „eigenes Geschäft“ beizufügen.

Verändert worden sind die Vorschriften über die Verwendung von Affidavits. Bei Gutschriften auf Auslandskonten und bei der Einlösung und dem Einzug von aus dem Auslande eingehenden Wechseln, Schecks und ähnlichen Urkunden sind, ebenso wie früher, Affidavits in doppelter Ausfertigung vom Kunden — die Ausfertigung der Affidavits durch die Bank in Vertretung des Kunden ist jetzt unzulässig — einzureichen, und zwar vor Ausführung des Auftrags. Die Bank hat eine Ausfertigung binnen einer Woche nach Ausführung des Auftrags an das für sie zuständige Finanzamt weiterzugeben und die andere Ausfertigung bei den Akten ihres Auftraggebers 3 Jahre lang aufzubewahren. In allen übrigen Fällen — insbesondere also bei der Versendung von Effekten und Zahlungsmitteln ins Ausland sind Affidavits in dreifacher Ausfertigung vom Kunden bei der Bank gleichzeitig mit Erteilung des Auftrags einzureichen. Eine Ausfertigung ist von der beauftragten Bank an das für die Bank zuständige Finanzamt zu übersenden, die zweite Ausfertigung ist der Sendung beizufügen und die dritte Ausfertigung bei den Akten des Auftraggebers 3 Jahre lang zu verwahren. Die erstbeauftragte Bank hat heute im Gegensatz zu den früheren Bestimmungen ein Affidavit dem für sie zustehenden Finanzamt auch dann zu übersenden, wenn sie den Auftrag an eine andere Bank zur Ausführung weitergibt. Gibt die erstbeauftragte Bank den Auftrag an eine andere Bank zur Ausführung weiter, so gibt sie das dritte Affidavit nicht mit; die zweitbeauftragte Bank erfährt auch den Auftraggeber der erstbeauftragten Bank nicht, hat auch nicht zu prüfen, ob die erstbeauftragte Bank auf richtige Ausstellung des Affidavits achtete, sondern führt den Auftrag ohne weiteres aus, indem sie den Sendungen einen Zettel „Auftrag der Bank A. in X.“ beifügt. An sich hat also die zweitbeauftragte Bank niemals nachzuprüfen, ob die erstbeauftragte Bank auf richtige Verwendung der Affidavits geachtet hat. Zweifel bestehen aber in den Fällen, in denen die erstbeauftragte Bank gar nicht erkennen konnte, daß der Empfänger ein Ausländer, der Auftrag mithin affidavitpflichtig war. Wenn z. B. X. das Bankhaus A. anweist, Herrn Z. in Charlottenburg auf sein bei der Dresdner Bank geführtes Konto zu seinen Lasten 20 000 ℳ zu überweisen, so erfordert das Bankhaus A. kein Affidavit. Wenn Z. ein sich nur vorübergehend in Deutschland aufhaltender Ausländer ist, so ist der Auftrag affidavitpflichtig. Die Dredner Bank sieht, ob das Geschäft affidavitpflichtig ist, das Bankhaus A. kann es nicht sehen, dem Zwecke des Gesetzes scheint es am meisten zu entsprechen, wenn in solchen Fällen, namentlich im Hinblick auf § 7 des Gesetzes die Gutschrift zunächst abgelehnt wurde, bis die erste Bank mitteilt, ob ein Affidavit eingereicht ist. Aber die Praxis kann sich darauf nicht einlassen, denn möglicherweise setzt sich die zweitbeauftragte Bank zivilrechtlich erheblichen Schadenersatzansprüchen wegen säumiger Behandlung der Gutschrift aus. Diese Unklarheit ist erst durch eine Abänderung der Regierungsvorlage durch den Reichstag in das Gesetz gekommen. Denn ursprünglich sollte die zweitbeauftragte Bank von der erstbeauftragten Bank ein Affidavit erhalten.

Der Inhalt der Affidavits ist etwas geändert. Für die Versendung von Effekten und Zahlungsmitteln in das Ausland, die Gutschrift von Geldbeträgen auf dem Konto eines Ausländers in in- oder ausländischer Währung und für Auszahlungen und Akkreditive gilt das als Anlage 1 des Gesetzes im Reichsgesetzblatt abgedruckte Formular, welches im wesentlichen dem bisher für die Versendung von Zahlungsmitteln in das Ausland vorgeschriebenen Formular gleicht. Auch heute ist in ihm der Zweck der Versendung oder Überbringung anzugeben. Da auch nach dem neuen Gesetz das Affidavit schlechthin bei jeder Versendung von Effekten und Zahlungsmitteln in das Ausland das Affidavit gefordert wird, so ist die Ausstellung eines solchen auch dann erforderlich, wenn es sich lediglich um Rückzahlung angezahlter Beträge eines Ausländers an den Inländer nach Auflösung eines beabsichtigten Geschäftes handelt. In diesen Fällen liegt zweifellos keine Kapitalflucht vor; da aber das Gesetz auf die Motive der Versendung keine Rücksicht nimmt, sondern die Ausstellung des Affidavits lediglich von der Tatsache der Versendung von Effekten und Zahlungsmitteln in das Ausland abhängig macht, und ferner die Fälle der obengenannten Art nicht unter die Ausnahmen des § 6 des Gesetzes fallen, so muß ein Affidavit ausgestellt werden. Es kann dann in diesem der Zweck der Versendung genau angegeben werden.

Ein neues Formular ist für die Einlösung und den Einzug von aus dem Auslande eingehenden Wechseln, Schecks und ähnlichen Urkunden vorgesehen. In der Praxis war meist der jetzt gesetzlich vorgeschriebene Inhalt schon üblich.

Die einzelnen Gruppen der affidavitpflichtigen Geschäfte sind dieselben geblieben, nämlich schlechthin die Versendung von Effekten und Zahlungsmitteln in das Ausland, für welche Bank- und Affidavitzwang gilt, ferner Gutschriften von Geldbeträgen auf das Konto eines Ausländers in in- oder ausländischer Währung, Auszahlungen und Akkreditive sowie die Einlösung und der Einzug von aus dem Auslande eingehenden Wechseln, Schecks und ähnlichen Urkunden. Für diese Geschäfte gilt der Affidavitzwang nur dann, wenn die — nicht notwendige — Vermittlung der Bank in Anspruch genommen wird.

Auch die im § 3 vorgeschriebene Empfangsbescheinigung bei Aushändigung ausländischer Wertpapiere an Nichtbankiers und Nichtkunden entspricht den bisherigen Bestimmungen.

Der Begriff des Ausländers im Sinne der Kapitalfluchtbestimmungen ist im Einklang mit den bisherigen Vorschriften dahin umgrenzt, daß Ausländer im Sinne dieses Gesetzes ohne

Rücksicht auf ihre Staatsangehörigkeit Personen sind, die im Ausland ihren Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt haben, sowie Unternehmungen, soweit sie im Ausland ihren Sitz haben. Bei Unternehmungen mit mehreren Sitzen ist maßgebend, ob die Haupt- oder Zweigniederlassung, deren Betrieb im einzelnen Falle in Frage steht, im Auslande liegt. Im Sinne der Kapitalfluchtbestimmungen ist mithin ein in Holland wohnender Deutscher als Ausländer und ein in Berlin wohnender Schwede als Inländer anzusehen.

Der Begriff der Banken und Bankiers wird auch vom neuen Gesetz als bekannt vorausgesetzt. Als Banken im Sinne dieses Gesetzes gelten jetzt auch schlechthin Schuldbuchverwaltungen, ferner alle Sparkassen, sowie weiter alle Personen und Unternehmungen, die geschäftsmäßig Bank- oder Bankiergeschäfte betreiben.

Früher galten als Banken und Bankiers solche Personen und Unternehmungen, die gewerbsmäßig Bank- und Bankiergeschäfte betrieben. In diesem Sinne werden auch heute noch im § 3 des Gesetzes Bankier umschrieben, während § 1 einen geschäftsmäßigen Betrieb fordert. Eine sachliche Änderung wird dadurch kaum erreicht, weil ein Bankier seine Geschäfte sowohl gewerbsmäßig wie geschäftsmäßig betreibt, — abgesehen allerdings von einzelnen öffentlichrechtlichen Unternehmungen.

Übernommen worden ist auch die Vorschrift über die Einräumung von Geldkrediten an Ausländer. Einer im Ausland ansässigen Person oder Firma darf ein auf Reichswährung lautender Geldkredit nur mit Einwilligung der Reichsbank eingeräumt werden. Die Verlängerung von Geldkrediten, die am 16. Januar 1920 bereits eingeräumt waren, unterliegt jedoch nicht der Einwilligung der Reichsbank. Geldkredit ist der Gegensatz von Warenkredit, also die Hingabe von Geld gegen die Verpflichtung zur Rückzahlung bei Fälligkeit. In welcher Art der Kredit gewährt wird, Barkredit, Akzeptkredit, Avalkredit, Rembourskredit, oder ob der Kredit gedeckt ist oder als Blankokredit gegeben wird, ist unerheblich. Es bedarf mithin der Einwilligung der Reichsbank auch zur Gewährung eines Kredites gegen Verpfändung von Waren oder eines bereits bestehenden Depots; auch die Zulassung von Kontoüberziehungen ist Kreditgewährung. Dagegen kann der Auftrag eines Ausländers zum Ankauf von Effekten, auch wenn der Kaufpreis nicht sofort gezahlt werden soll, ohne Zustimmung der Reichsbank ausgeführt werden, weil in diesem Falle nicht Geld hingegeben wird, sondern Wertpapiere.

Das Gesetz tritt am 1. Juli 1921 außer Kraft.

Die einstweilige Veranlagung zum Reichsnotopfer.

Von Rechtsanwalt Dr. Koppe, Berlin.

Die Reichsnotopfer-Novelle vom 22. Dezember 1920, ausführlich in der Januar-Nummer von Geheimrat Dürr besprochen, hat die in der Vorlage ursprünglich noch mitenthaltenen Bewertungsvorschriften nicht mitverabschiedet. Diese sollen vielmehr Gegenstand weiterer Beratung werden und alsdann in Form einer zweiten Novelle veröffentlicht werden.

Insbesondere handelt es sich darum, ob entgegen den Anträgen der Industrie der wichtige § 139 Abs. 2 der Reichs-Abgaben-Ordnung (AO.) eingeschränkt werden soll. Danach ist bekanntlich für die Bewertung „der dauernd dem Betriebe gewidmeten Gegenstände der Anschaffungs- und Herstellungspreis abzüglich angemessener Abnutzung maßgebend“. In der Erläuterungsliteratur wurden den Anforderungen der Praxis folgend durchweg unter diese Bestimmung auch die dem Betriebe gewidmeten Grundstücke, ferner die Vorräte, soweit es sich um „eiserne Bestände“ handelt, und endlich diejenigen Wertpapiere, die dauernden Anlagezwecken des Unternehmens dienen, wie z. B. bei Beteiligungen und Kautionen, gebracht. Abweichend davon will die Vorlage in allen diesen Fällen den § 139 AO. ausschließen und statt dessen

bei **Grundstücken** stets den § 152 AO. in Verbindung mit § 18 NOG. (Ertragswert in Gestalt des 20 fachen Reinertrages, der gemeine Wert),

bei **Vorräten** unterschiedslos den § 138 AO. (gemeiner Wert),

bei **Wertpapieren** durchgehends den § 141 AO. (Steuerkurs) anwenden.

Insoweit etwa die Finanzämter bei der einstweiligen Veranlagung zum Reichsnotopfer, abweichend von der Steuererklärung des Steuerpflichtigen, sich auf den in der Vorlage vertretenen Standpunkt stellen sollten, empfiehlt sich Einlegung des Einspruches, bis diese wichtigen, die Grundpfeiler der Industrie erschütternden Fragen demnächst ihre gesetzgeberische Klarstellung gefunden haben werden. Im Falle des Einspruches gegen den einstweiligen Steuerbescheid ist übrigens die Einziehung des bestrittenen Teiles der Abgabe bis zur Zustellung des Einspruchsbescheides auszusetzen (§ 4 der Novelle vom 22. 12. 20).

Streitfragen aus dem Reichsnotopfergesetz.

Von Finanzrat Yblagger, Eichstätt.

I. In der Zeitschrift für Rechtspflege für 1920 S. 294/5 und der DStZ. 1920 S. 193 ist die Ansicht vertreten, daß auch für die nach dem Stichtage geborenen Kinder das Privileg des § 26 in Anspruch genommen werden könne, weil § 22 Abs. I auf § 26, welcher eine andere Gesetzesmaterie behandle, nicht anwendbar sei und weil als ausschlaggebend die persönliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen maßgebend sei.

Es könne also für bis zur Veranlagung bzw. bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist geborene Kinder das Privileg geltend gemacht werden.

Hiergegen ist einzuwenden:

1. Wenn § 22 auch nur die subjektive und objektive Steuerpflicht ausdrücklich erwähnt, so ist doch auch die Frage der Ermäßigung im letzten Grunde eine Steuertariffrage, also eine Frage, inwieweit die subjektive Steuerpflicht zur Geltung kommen soll, wie jede Befreiungsbestimmung eine Steuerpflichtfrage im negativen Sinne ist.

2. War es in der Steuerpraxis niemals Brauch, auf die nach dem betreffenden Stichtag geborenen Kinder Rücksicht zu nehmen, z. B. d. EinkSt.

3. Würden ohne Annahme eines bestimmten maßgebenden Zeitpunktes große Ungleichmäßigkeiten und eine große Unsicherheit entstehen. Diejenigen Pflichtigen, deren Ämter mit der Veranlagung im Rückstande sind, und das wären in der Hauptsache die großen Ämter, wären gegenüber anderen Pflichtigen im Vorteil; anderseits aber müßte man in logischer Konsequenz dann alle nach dem Stichtag gestorbenen Kinder ausschalten.

Wie käme man da zu einem abschließenden Ergebnis?

4. Endlich würde eine völlige Rücksichtnahme auf die Leistungsfähigkeit doch nicht erzielt, denn bei der langfristigen Einhebung des Notopfers können immer noch viele Kinder nachgeboren werden, die die Leistungsfähigkeit beeinträchtigen.

Ein fester Zeitpunkt, welcher bei allen Pflichtigen gleich ist, wird weitaus besser und gerechter wirken. Deshalb wird man sich den Ausführungsbestimmungen Muster 8 zu § 8 und Zimmermann, Notopfergesetz Anm. 2 zu § 26 S. 255 anschließen und allein die am Stichtag vorhandenen Kinder zu zählen haben.

Leider zeigt sich auch hier die große Lückenhaftigkeit des Gesetzes.

Nachtrag: In diesem Sinne hat sich auch die mir nach Abfassung der Abhandlung zugegangene RFM.-Entschließung v. 4. Januar 1921 (vgl. S. 302 dieser Nummer) ausgesprochen wie folgt:

„Nach § 22 Abs. 1 des Reichsnotopfergesetzes ist der 31. Dezember 1919 für die persönliche und sächliche Steuerpflicht maßgebend, nach diesem Zeitpunkte bestimmt sich daher, welche Teile des Vermögens, gleichviel aus welchem Rechtsgrunde, freizustellen sind.“

II. Bezüglich des Stichtages ergibt sich nachstehende Streitfrage:

Ist der Anfang desselben entscheidend oder das Ende?

Die meisten Kommentare befassen sich mit dieser Frage überhaupt nicht, gleichwohl ist sie sehr wichtig, wie einige Beispiele zeigen sollen.

Ist der als gestorben zu erachten, welcher bereits zu Anfang des 31. Dezember, also vor Mitternacht des 30. Dezember, verstorben ist, oder auch derjenige, welcher vor Mitternacht des 31. Dezember das Zeitliche gesegnet hat? Wird ein Gewinn oder Verlust, welcher im Laufe des 31. Dezember eintrat, noch für die Vermögensfeststellung berücksichtigt? Zählen Geburten und Sterbefälle von Kindern am 31. Dezember noch? Dr. Fürnrohr entscheidet sich für das Ende des 31. Dezember 1919 mit Rücksicht auf die sonstige Ausdrucksweise des Gesetzes nach § 12 Ziff. 2 18, Abs. II § 30 Benk S. 153 für das Gegenteil. Man wird sich der Ansicht Dr. Fürnrohrs anschließen müssen und zwar nicht nur mit Rücksicht auf die anderweitige Ausdrucksweise des Gesetzes, sondern auch in Anbetracht der ratio des Gesetzes, denn das Gesetz will offenbar den am Schlusse des Jahres 1919 vorhandenen Stand der für die persönliche und sächliche Steuerpflicht maßgebenden Verhältnisse für die Festsetzung der Steuer zugrunde legen. Das Jahr schließt aber nicht mit dem Beginne, sondern mit dem letzten Glockenschlage des 31. Dezember. Dies entspricht auch dem Grundsatze des BGB. § 188. Die schon im römischen Recht nur ausnahmsweise (vgl. Windscheid, Pandekten Bd. I § 103 Anm.) zugelassene Zivilkomputation mit dem Grundsatze dies cöptus pro jam completo habetur hat das BGB. nicht übernommen (vgl. Staudinger, Komm. z. BGB. Anm. zu § 188).

III. Als weitere Streitfrage ist die Frage aufgetaucht, ob ein Geschäftsgewinn des Teilhabers einer offenen Handelsgesellschaft oder eines stillen Gesellschafters das Geschäftsjahr am Stichtage (31. 12. 1919 oder 30. 11. 1919) abläuft, als Vermögen zum Notopfer bzw. zur Zuwachsabgabe steuerpflichtig ist.

Die Frage ist verschieden zu beantworten, für die stille Gesellschaft und für die offene Handelsgesellschaft. Bei der stillen Gesellschaft ist es zweifellos, daß der Gesellschafter keinen Eigentumsanteil an dem Gesellschaftsvermögen hat. Dieses steht im Eigentum des Handelsgeschäftsinhabers (§ 335 HGB.). Der stille Gesellschafter hat nur einen Anspruch auf Ausbezahlung des Gewinns. Dieser zählt zum Kapitalvermögen im Sinne des § 9, 2 NOG. bzw. § 5 d. VZStG. mit 6,2 BStG. Als solches kommt ein Anspruch aber nur in Frage, wenn rechtlich existent geworden, nach § 337 d. HGB. aber wird der Gewinn am Schlusse (richtig nach Schluß, das Gesetz ist hier etwas undeutlich) jeden Geschäftsjahres berechnet und ausbezahlt.

Das Geschäftsjahr schließt aber in den erwähnten Fällen erst mit Ablauf des 31. Dezember 1920. Der Anspruch wird daher am Stichtage nicht mehr rechtlich existent, er zählt nicht mehr zum steuerpflichtigen Vermögen.

Anders beantwortet sich die Frage bei der offenen Handelsgesellschaft. Die offene Handelsgesellschaft ist keine juristische Person, das Vermögen derselben gehört den Teilhabern als Gesamthandvermögen und wird als solches auch steuerlich behandelt (vgl. Zimmermann-Mühe Anm. 16 zu §§ 12 NOG. S. 44 Gareis HGB. Anm. 1 zu § 124 S. S. 154/5). Die Verteilung der Gewinne an die Teilhaber nach § 120, 1 d. HG. hat nicht die rechtliche Folge, daß diesen an dem verteilten Gewinn Eigentum zugewiesen wird, sondern vielmehr nur den rechtlichen Inhalt, daß der nach der Bilanz als Gewinn erscheinende Vermögensüberschuß aus der Gesamthandgemeinschaft ausgeschieden und zur freien Verfügung gestellt wird. Demnach umfaßt am Stichtage der nach § 8 d. NOG. und § 5 d. VZStG. mit § 2 BStG. zum Betriebsvermögen zählende Geschäftsanteil der Teilhaber den nach der Bilanz ausgewiesenen Gewinn und ist einschließlich desselben zu versteuern.

Das Ergebnis ist also vom rein rechtlichen Standpunkt verschieden für den stillen Gesellschafter und für den Teilhaber an einer offenen HG. Vom wirtschaftlichen Gesichtspunkte aus ist allerdings die Lage beider gleich. Beide sind wirtschaftlich am Stichtage um den erzielten Gewinn reicher.

Deshalb wäre es möglich, daß die Steuerbehörden nach dem äußerst unklaren und dehnbaren § 4 RAO. schließlich doch auch den Gewinn der stillen Gesellschafter als am Stichtag vorhandenes Kapitalvermögen im Sinne des § 9, 2 d. NOG. bzw. § 5 d. VZStG. und 6, 2 BStG. behandeln. Ob dann der Reichsfinanzhof sich dieser Auslegung anschließen wird, bleibt abzuwarten, ausgeschlossen erscheint dies mit Rücksicht auf einige jetzt schon vorliegende Anzeichen in der Rechtsprechung desselben nicht. Programmsätze im Gesetze, wie § 4 AO., wirken eben als Blankettgesetze und sind sehr gefährlich. Leider nimmt diese Art der Gesetzgebung immer mehr zu. Merkwürdigerweise aber steht dem auf der anderen Seite eine ebenso starke Kasuistik (Umsatzsteuer) gegenüber. Die Kunst der Gesetzgebung liegt aber gerade in dem richtigen Maße zwischen den beiden.

Die bilanzmäßige Behandlung des Reichsnotopfers bei Aktiengesellschaften und Gesellschaften m. b. H.

Von Banksyndikus Dr. v. Werthern, Berlin.

Von vielen Gesellschaften wird jetzt die Frage aufgeworfen, in welcher Weise das Notopfer bilanzmäßig in Erscheinung zu treten hat.

Unstreitig stellt die Notopferschuld, sowie sie rechtsgültig entstanden ist, eine Verbindlichkeit der Gesellschaft dar, die im Augenblick der Entstehung bilanzmäßig ihren Ausdruck finden muß.

Entstanden ist die Notopferschuld nach richtiger Ansicht (s. Fürnrohr, Anm. 7 zu § 15) frühestens mit dem Inkrafttreten des Notopfergesetzes, d. h. am 14. Januar 1920. Sie ist an diesem Tage als Schuld der Gesellschaft auf der Passivseite einzusetzen, während gleichzeitig das Konto „Steuern und Gebühren" belastet wird. Es würde dann an sich eine entsprechende Schmälerung oder sogar Aufzehrung des in dem betreffenden Bilanzjahr erzielten Gewinns eintreten.

Da aber das Notopfer eine Abgabe aus dem Vermögen, nicht aus dem Ertrage ist, so würde es ungerechtfertigt sein, die Abgabeschuld aus dem Gewinn des Entstehungsjahres zu entnehmen. Nicht nur die dividendenberechtigten Aktionäre und Gesellschafter, auch diejenigen, die Ansprüche auf Tantieme vom Geschäftsgewinn haben, würden dadurch ungerechtfertigt benachteiligt werden. Insbesondere bezüglich der Tantiemen ist daran festzuhalten, daß das Notopfer nicht tantiemenfrei ist.

Auch in steuerlicher Hinsicht würde ein derartiges Verfahren nicht unbeanstandet bleiben. Selbstverständlich ist, daß bei der Notopferveranlagung selbst eine Absetzung des Notopfers nicht zulässig ist. Das Körperschaftsgesetz gestattet den Abzug der Notopferschuld ebenfalls nicht. Nach § 5 des Körperschaftssteuergesetzes sollen die §§ 5—15 des Einkommensteuergesetzes sinngemäß Anwendung finden. § 15 des Einkommensteuergesetzes führt die nicht zulässigen Abzüge auf und erwähnt unter Ziffer 4 besonders „die von den Steuerpflichtigen entrichtete Einkommensteuer, sowie sonstige Personalsteuern". Das Notopfer, wie überhaupt jede Vermögenssteuer, ist unzweifelhaft als Personalsteuer anzusehen. Wird das Notopfer in Form der Tilgungsrente bezahlt, so ist nach einer bestimmten im § 14 EinkStG. enthaltenen Verrechnungsregel nur der Teil der Abzahlung, der auf die Verzinsung entfällt, abzugsfähig.

Eine Gesellschaft, welche das Notopfer in voller Höhe dem Gewinn des laufenden Jahres entnehmen wollte, müßte also den Betrag bei der Körperschaftssteuerveranlagung dem steuerpflichtigen Gewinn hinzurechnen.

Um der Tatsache Rechnung zu tragen, daß das Notopfer aus dem Vermögen, nicht aus dem Geschäftsgewinn zu entnehmen ist, schlägt Becker (Deutsche Steuerzeitung, 9. Jahrg., S. 208) vor, daß bei den offenen Reserven jedes Reservefondskonto, gleichgültig welchen Namen es trägt, mit 10% seines Wertes belastet werde. Bei den stillen Reserven will Becker die Wertangabe der Vermögensgegenstände, in denen die stillen Reserven stecken, um 10% der Differenz zwischen ihrem wahren und dem in die letzte Geschäftsbilanz eingesetzten Werte erhöhen bzw. entsprechende Passivposten um denselben Betrag herabsetzen.

Eine in der „Deutschen Steuer-Zeitung", 9. Jahrg. S. 238 mitgeteilte Bemerkung der Direktion der „Revision" Treuhand-Aktien-Gesellschaft macht gegen dieses von Becker vorgeschlagene Verfahren mit Recht Bedenken aus dem § 261 des Handelsgesetzbuches geltend.

Der oben erwähnte Vorschlag Beckers ist aber, auch wenn man von juristischen Erwägungen ganz absieht, schon aus allgemeinen Gründen nicht zu empfehlen. Er kompliziert die Buchführung, stört die Kontinuität der Bilanzkette und erschwert insbesondere die Übersicht über die allmähliche Tilgung der durch das Notopfer erlittenen Vermögenseinbuße aus den Gewinnen der kommenden Jahre.

Die Gesellschaft kann nun, um dies zu vermeiden, sofort bei der Einstellung in die Passiven die Deckung des Reichsnotopfers aus den freiwilligen Reserven vornehmen. Sie wird dann bei Einstellung des Notopfers in die Passiven gleichzeitig das in Betracht kommende Reservekonto belasten.

Bei stillen Reserven kann die buchmäßige Deckung in der Weise erfolgen, daß der in Betracht kommende Wertposten entsprechend höher (jedoch nicht über den Anschaffungs- und Herstellungspreis, § 261 HGB.!) gesetzt wird, wodurch der durch die Belastung auf Konto „Steuern und Gebühren" gekürzte Betriebsgewinn wieder auf die alte Höhe gebracht wird.

Handelt es sich um eine auf Grund des Statutes gebildete Reserve bzw. eine statutarische Überdotierung des gesetzlichen Reservefonds, so muß eine Statutenänderung vorgenommen werden, falls die Verwendung der Reserve für das Reichsnotopfer als statutenwidrig zu betrachten sein würde.

Entsteht durch die Einstellung der Notopferabgabe in die Passiven eine Unterbilanz und ist die Heranziehung von freiwilligen Reserven zur Deckung aus irgendeinem Grunde nicht angängig, so kann eine Aktien-Gesellschaft nach § 262 des Handelsgesetzbuches den auf Grund dieser Bestimmung gebildeten gesetzlichen Reservefonds ohne weiteres zur Tilgung dieser Unterbilanz heranzuziehen, natürlich nicht zur Deckung des ganzen Notopfers, sondern nur insoweit, als es zur Tilgung der entstandenen Unterbilanz erforderlich ist. Dagegen hat die Aktiengesellschaft bei den späteren Zahlungen auf das Reichsnotpfer auf Grund des § 55 des Reichsnotopfers das Recht, die zu den Barzahlungen erforderlichen Mittel jeweils aus dem gesetzlichen Reservefonds zu nehmen. Allerdings bedarf es hierzu der Genehmigung der Generalversammlung und in den meisten Fällen noch einer Änderung des Statuts.

§ 55 RNO. gewährt dieses Recht auch den Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Es handelt sich hier aber nur um ein Versehen (!) des Gesetzgebers, da die GmbH.'s einen gesetzlichen Reservefonds nicht haben. Vgl. darüber die interessante Notiz in Fürnrohr, Anm. 2 zu § 55.

Fürnrohr (Anm. 4 zu § 55) geht sogar so weit, den Aktiengesellschaften das Recht aus § 55 schon dann zuzugestehen, wenn die Notopferschuld bei ihrer Entstehung als Passivposten eingestellt wird. Der ausdrückliche Wortlaut des Gesetzes, der nur von den „zur Barzahlung der Abgabe oder eines Teiles derselben erforderlichen Mitteln" spricht, läßt aber die Richtigkeit dieser Ansicht zweifelhaft erscheinen. Die Absicht des Gesetzes, die Notopferschuld nicht dem Gewinn des Entstehungsjahrs zur Last fallen zu lassen, wird auch ohnedem erreicht, wenn bis zur Barzahlung ein Aktivum, etwa mit der Bezeichnung: „Bereitstellungsfonds für Reichsnotopfer" gebildet wird.

Die Bildung dieses Aktivums wird überhaupt, wenn nicht schon sofort bei der Entstehung der Notopferschuld freiwillige Reserven bzw. bis zur Höhe einer etwaigen Unterbilanz der gesetzliche Reservefonds zur Deckung verwendet sind, sondern der gesetzliche Reservefonds zur Deckung nach § 55 benutzt werden soll, nicht zu umgehen sein. Es bildet einerseits für die Übergangszeit von der Entstehung der Notopferschuld bis zur Bezahlung den bilanzmäßigen Ausgleich und gibt der Gesellschaft andererseits die Möglichkeit, die spätere Wiederauffüllung der durch das Notopfer entstandenen Vermögenseinbuße nach eigenem kaufmännischem Ermessen und je nach der Konjunktur in schnellerem oder langsamerem Tempo zu regeln.

Buchmäßig wickelt sich nun das Verfahren, wenn keine sofortige Deckung aus freiwilligen Reserven erfolgt, etwa folgendermaßen ab:

Im Jahre der Entstehung wird die Notopferschuld als Passivum in die Bilanz gestellt und gleichzeitig der wiederholt erwähnte Aktivposten „Bereitstellungsfonds für das Notopfer" gebildet. Der Bereitstellungsfonds wird also belastet und das Notopferkonto erkannt.

Erfolgt eine Zahlung auf das Notopfer, so ist in entsprechender Höhe das Notopferkonto zu belasten und das Kassakonto zu erkennen. Will die Gesellschaft von dem Recht des § 55 Gebrauch machen und die Zahlung aus dem gesetzlichen Reservefonds decken, so ist der gesetzliche Reservefonds zu belasten und der Bereitstellungsfonds zu erkennen.

Wenn die Gesellschaft nun an die Tilgung der durch das Notopfer erlittenen Vermögenseinbuße herangeht, so wird sie zunächst, soweit der gesetzliche Reservefonds infolge seiner Heranziehung zum Reichsnotopfer unter den zehnten oder den im Gesellschaftsvertrage bestimmten höheren Teil des Grundkapitals gesunken ist, von dem jährlichen Reingewinn mindestens 5% in den Fonds gemäß § 262 HGB. so lange einzustellen haben, bis die gesetzliche oder statutarische Grenze wieder erreicht ist. Will die Gesellschaft bei günstiger Konjunktur darüber hinaus Rückstellungen auf die Notopferschuld machen, so hat sie zu Lasten des Gewinn- und Verlustkontos die zurückzustellende Summe dem Bereitstellungsfonds gutzuschreiben. Sowie letzterer im Laufe der Zeit ausgeglichen ist, ist damit die Notopferabgabe von der Gesellschaft wieder voll eingeholt und die weiteren noch ausständigen Notopferzahlungen erfolgen unter Belastung des Notopferkontos, zugunsten des Kassakontos, ohne das laufende Gewinnergebnis zu berühren.

Im einzelnen sind selbstverständlich je nach der Eigenart der Betriebe und den Geschäftsgepflogenheiten vielfache Abweichungen und buchtechnische Besonderheiten möglich.

Immer zu beachten bleibt, daß hier nur von Ertragsbilanzen die Rede ist. Kommt die Aufstellung einer Vermögensbilanz, etwa für Vermögenssteuerzwecke, in Frage, so muß der Bereitstellungsfonds, der ja kein wirklicher Aktivposten, sondern ein Korrektivposten ist, als solcher ausscheiden.

Die Hingabe „selbstgezeichneter" Kriegsanleihe.

Für weite Kreise, namentlich auch für solche, die im Kriege mit Zeichnung von Kriegsanleihe eine patriotische Pflicht erfüllt haben und jetzt dadurch gegenüber anderen, die dies nicht getan haben, in eine ungünstige Lage gekommen sind, wird die Frage bedeutungsvoll, unter welchen Voraussetzungen die Möglichkeit besteht, selbstgezeichnete Kriegsanleihe zum Nennwert in Zahlung auf das Notopfer zu geben.

Für die Auslegung der Steuergesetze stellt § 4 der Reichsabgabenordnung den Grundsatz auf, daß dabei der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Gesetze, sowie die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen sind.

Zweck der Gestattung der Hingabe „selbstgezeichneter" Kriegsanleihe zum Nennwert war, wie der damalige Unterstaatssekretär im Reichsfinanzministerium Mösle in dem das Notopfergesetz beratenden Ausschuß der Nationalversammlung erklärt hat, die den Zeichnern gegenüber vom Reiche eingegangene Verpflichtung, die Kriegsanleihe zum Nennwert in Zahlung zu nehmen, zu erfüllen. Da ein Zeichner, der die von ihm gezeichnete Anleihe weiterbegeben und dann erst wieder für sich zurückerworben hat, bei der Einlösung der Anleihe dem Reiche nicht mehr als Zeichner, sondern als Erwerber der Anleihe gegenübersteht, heißt es in der Begründung zum Notopfergesetz, daß die Anleihe die ganze Zeit „im ununterbrochenen Besitz des Abgabepflichtigen" geblieben sein muß, um sie als selbstgezeichnet in Zahlung geben zu können. Auf diesem Satze hat sich nun leider eine formalistische Entscheidung einiger Finanzämter aufgebaut, die eine nähere Berücksichtigung des rechtlichen Inhalts und der wirtschaftlichen Bedeutung des Satzes und der Entwicklung der Verhältnisse zum Nachteil der Betroffenen vermissen läßt. Der Ausdruck „Besitz" in der Begründung ist offensichtlich ungenau; es kommt nicht auf das tatsächliche, sondern auf das rechtliche Verhältnis an. Dementsprechend wird auch in der Praxis statt

von dem ununterbrochenen „Besitz“ von dem ununterbrochenen „Verfügungsrecht“ gesprochen. Obwohl aber kein Wort davon in der Begründung des Gesetzes und erst recht nicht im Gesetze selbst steht, schränken Finanzämter dies Erfordernis, ohne ihrerseits eine Begründung dafür zu geben, dahin ein, daß das Verfügungsrecht das alleinige Verfügungsrecht sein müsse. Wie unrichtig dieser Gedanke ist, zeigt ohne weiteres die geschichtliche Entwicklung der Zeichnung der Kriegsanleihe. Die amtlichen Maßnahmen gingen bekanntlich dahin, daß die Bevölkerung aufgefordert wurde, durch Verpfändung selbstgezeichneter Kriegsanleihe bei den Darlehnskassen sich die Mittel zur Zeichnung neuer Kriegsanleihe zu verschaffen, damit auf diese Weise recht viel Kriegsanleihe gezeichnet werde. Hinsichtlich der bei den Darlehnskassen verpfändeten Kriegsanleihe war aber der Zeichner nicht mehr im alleinigen „Besitze“ der Anleihe geblieben und auch nicht mehr allein verfügungsberechtigt; vielmehr blieb er nur noch mittelbarer Besitzer, während die Darlehnskasse den unmittelbaren Besitz an den ihr verpfändeten Kriegsanleihen und innerhalb der gesetzlichen Vorschriften über das Pfandrecht an Wertpapieren auch ein Verfügungsrecht über sie erhielt. Nach der erörterten Stellung der Finanzämter würde also ein solcher Zeichner die von ihm gezeichnete behufs Weiterzeichnung verpfändete Kriegsanleihe nicht als selbstgezeichnete Kriegsanleihe in Zahlung auf sein Notopfer geben können, ein offenbar ganz unmögliches Ergebnis.

Rechtlich steht die Sache aber nicht anders, wenn Kriegsanleihen z. B. um die Vollstreckbarkeit eines für vorläufig vollstreckbar erklärten Urteils herbeizuführen hinterlegt sind oder wenn einem andern ein Nießbrauch an ihnen eingeräumt ist.

Von ganz besonderem Interesse wird dies bei den häufigen Fällen, in denen Eltern für ihre Kinder Kriegsanleihe gezeichnet haben. In diesen Fällen gilt nach dem Notopfergesetz (§ 43) die von den Eltern gezeichnete Kriegsanleihe als von ihnen selbst gezeichnet und kann als solche sowohl von den Eltern wie von den Kindern auf ihr Notopfer in Zahlung gegeben werden. Wenn nun z. B. ein Vater, der Kriegsanleihe für sein Kind gezeichnet hatte, im Kriege gefallen war und das Kind nunmehr der in bedrängten Umständen zurückgebliebenen Mutter den Nießbrauch an den Kriegsanleihen eingeräumt oder, um im Falle seines eigenen Todes der Mutter das Kapital zu sichern, der Mutter das Eigentum an der Anleihe unter Vorbehalt des Nießbrauchs für sich übertragen hatte, also nicht mehr allein verfügungsberechtigt über die Kriegsanleihe geblieben war, so ist nicht recht zu verstehen, weshalb die Mutter die Anleihe nicht mehr als selbstgezeichnet zur Zahlung ihres Notopfers soll verwenden dürfen, obwohl nach wie vor der Wert der Kriegsanleihe bei der Veranlagung zum Notopfer ihrem Vermögen zugerechnet bleibt und das Verfügungsrecht des Kindes jederzeit bei Zustimmung der Mutter ausgeübt werden kann. Dazu tritt noch folgende Erwägung: Bei Kriegsanleihen, die Eltern als Zuwendungen für ihre Kinder gezeichnet haben, wird es sich regelmäßig nicht um Kriegsanleihen handeln, die die Zeichner selbst in ihren Besitz und in ihre Verfügungsmacht bekommen haben. In den Besitz und in die Verfügungsmacht werden vielmehr meist sogleich die Kinder gelangt sein. Dies trifft stets zu bei Eintragungen von Anleihen in das Schuldbuch, die die Eltern mit dem Antrage gezeichnet haben, ihre Eintragungen in das Schuldbuch unmittelbar auf den Namen der Kinder zu bewirken. Damit in diesen Fällen die Eltern von dem ihnen zustehenden Recht, die Kriegsanleihe als selbstgezeichnet in Zahlung zu geben, überhaupt Gebrauch machen können, müssen die Kinder ihnen notwendigerweise die Kriegsanleihen zum Besitz bzw. zur Verfügung übertragen. Es erweist sich damit als ein Widersinn, in der Übertragung an die Eltern eine Besitzübertragung zu sehen, die eben dies Recht zur Verwendung der Kriegsanleihe als selbst gezeichnet durch die Eltern aufheben würde. Die „Besitzübertragung“ zwischen Eltern und Kindern kann vielmehr im Sinne einer rechtlichen Bedeutung für die Befugnis, sei es der Eltern, sei es der Kinder, Kriegsanleihe, die Gegenstand einer Zuwendung der Eltern an die Kinder war, als selbstgezeichnet in Zahlung zu geben, dann nicht in Betracht kommen, wenn sie unentgeltlich und lediglich zu dem Zweck erfolgt, die Ausübung dieser Befugnis zu ermöglichen. Das Gesetz verlangt denn auch für das Recht der Hingabe als selbstgezeichnet nichts anderes, als daß die Kinder durch die Zuwendung bereichert sind und sich am Stichtage noch bereichert befinden, d. h. dann noch im Besitze eines Vermögensvorteils aus der Zuwendung sind und wegen sowie im Werte dieses Vermögensvorteils noch ein Verfügungsrecht an der Kriegsanleihe besitzen. (§ 13 des Notopfergesetzes und § 34 der Ausführungsbestimmungen Ziffer 3.)

Der steuerrechtliche Einkommensbegriff und die Einkommensbesteuerung der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen (Offene Handelsgesellschaft, Syndikat, Konsortium, Klub usw.).

Von Dr. Franz Hirschwald,
Rechtsanwalt und Notar in Berlin.

Das frühere preußische Einkommensteuerrecht besteuerte das Einkommen auf der Grundlage der sogenannten Quellentheorie. Man ging hierbei davon aus, daß der Einzelne sein Einkommen aus bestimmten Quellen herleite, und sah als solche Quellen u. a. an: das Kapital, ein Handelsgewerbe, beim Beamten das Amt[1]), beim Arbeiter die Arbeitskraft[2 3]). Nur das, was aus solchen bestimmten in § 6 PrEStG. erschöpfend aufgezählten Quellen zufloß, wurde als steuerpflichtiges Einkommen angesehen. Alles andere war eine außerordentliche Einnahme, galt nicht als Einkommen, sondern als Vermögenszuwachs und unterlag demnach erst dann und nur insoweit der Einkommensteuer, als es seinerseits wieder Erträge abwarf, also wenn z. B. eine Summe von 100 000 ℳ geschenkt, in der Lotterie gewonnen, oder als Abfindungssumme gezahlt, erst wenn sie wieder zinsbringend angelegt worden war. Hierdurch war eine gewisse Stetigkeit und Klarheit geschaffen; Grenz- und Streitfragen und manche Punkte, die unbillig erschienen, gab es auch damals. Dieser Rechtszustand ist bekanntlich durch das neue Reichseinkommensteuergesetz in das Gegenteil verkehrt, indem jetzt alles, was dem Einzelnen zufließt, als Einkommen angesehen wird (also auch die einmalige Abfindung, der Lotteriegewinn usw.) und hiervon nur einzelne besonders aufgezählte Ausnahmen zugelassen sind. Solche sind z. B. Erbschaften, Schenkungen (vgl. § 12 REStG.). Daß diese Ausnahmen gemacht worden sind, hat keinen in dem neuen Einkommensbegriff gegebenen Grund, erscheint vielmehr in dessen System zum Teil als Willkürlichkeit, wobei es andererseits zweifellos ist, daß die gemachten Ausnahmen dem allgemeinen Empfinden entsprechen, manchen auch noch nicht genügen. Zum Teil aber sind diese Ausnahmen nur ein Beweis dafür, daß, worauf Roth (Neue Steuer-Rdsch. I S. 205) schon hingewiesen hat, auch jetzt Einkommen im steuerrechtlichen Sinne nicht gleichbedeutend ist mit reinem Vermögenszuwachs, daß man also nicht als Einkommen alles das anzusehen hat, was sich ergibt, wenn man den Wert des Vermögens am Anfang und am Ende der Periode gegenüberstellt und den Verbrauch hinzurechnet. Vielmehr verlangt der Begriff des Einkommens eine Einschränkung in der Richtung, daß bei dieser Gegenüberstellung nur das als Einkommen in Betracht gezogen werden darf, was tatsächlich, wie die Begründung sich ausdrückt, „als Gewinn erzielt“ worden ist (dort S. 24). Wenn man deshalb auch das Einkommen auf Grund der Erhöhung des Vermögens zuzüglich des Verbrauchs ohne Rücksicht, woher die Erhöhung kommt, feststellen kann, so darf hierbei nicht vergessen werden, daß nur die Vermögenswerte eingesetzt werden dürfen, welche von außen zugeflossen sind, z. B. Zahlung von Zinsen, Dividenden, oder mit anderen Worten: es dürfen nur die Vermögensveränderungen für den Begriff des Einkommens verwertet werden, welche durch Zufließen von außen entstanden sind. Daß nur der Nettoertrag in Frage kommt, bedarf nicht der Erwähnung (Werbungskosten). Es scheiden des-

[1]) Strutz, Großer Kommentar PrEStG. S. 183, 386.
[2]) Strutz, Großer Kommentar PrEStG. S. 644, 393.
[3]) Vgl. auch OVG. v. 26. 11. 1918 im PrVBl. 40/394.

halb alle nicht realisierten Konjunkturgewinne ebenso aus, wie alle Werterhöhungen irgend eines Gegenstandes, welche ohne einen Umsatz mit der Außenwelt entstanden sind[4]). Der Goldschmied, der aus Gold und Silber im Werte von 2000 ℳ durch seiner eigenen Hände Arbeit eine Schale herstellt, welche jetzt einen Marktwert von 4000 ℳ hat, hat ebensowenig ein „Einkommen" von 2000 ℳ gehabt, wie der Erfinder, der ein Patent im Werte von 100 000 ℳ erfunden und vom Reichspatentamt zugesprochen erhalten hat, ein solches von 100 000 ℳ. Dies alles braucht nur ausgesprochen zu werden, um selbstverständlich zu erscheinen. Das Hinzufließen von außen ist das Kriterium, welches entscheidet, ob eine entstandene Vermögensmehrung sich als Einkommen charakterisiert oder nicht. Die Ausführungen von Roth, welcher Einkommen definiert als „Vermögenszuwachs, der in Bedingtheit steht zur Periodizität der Wirtschaftsführung des Steuerpflichtigen"[5]) führen nicht zum Ziel, denn Wirtschaftsführung und Verbrauch hat nur indirekt etwas mit der Frage, ob Einkommen oder Vermögenszuwachs (besser Vermögenserhöhung), etwas zu tun. Erst wird der Konjunkturgewinn realisiert, wird dadurch Einkommen und erst dann tritt er in Beziehung zur Wirtschaftsführung des Steuerpflichtigen. Die Rothschen Beispiele machen dann keine Schwierigkeiten. Die Unterhaltsabfindung der Ehefrau gegen Verzicht auf die laufende Alimentierung ist auf der einen Seite von außen hinzutretendes Einkommen (nämlich der Abfindungssumme), auf der anderen Seite hat der Verzicht auf die Alimentationsrente, welche zu diesem Zwecke zu kapitalisieren ist, den Charakter von in Abzug kommenden Werbungskosten (vgl. Bericht 4575 C, Strutz, Handausgabe zum Reichseinkommensteuergesetz S. 72, Erler-Koppe, REStG. S. 120)[6]). Es führt dies aber des weiteren zu der wichtigen Folgerung, daß dem Kaufmann gestattet sein muß, nach wie vor seine Waren ebenso wie seine Anlagen höchstens zum Anschaffungspreis in die Bilanz einzusetzen. Der § 33 Abs. 1 in Verbindung mit § 32 Abs. 2 Einkommensteuergesetz, § 40 HGB. verlangt zwar prinzipiell die Einstellung des gemeinen Wertes, erlaubt jedoch die Einstellung des Anschaffungspreises, wenn derselbe hinter dem gemeinen Wert zurückbleibt. Denn wenn auch nach § 40 der wahre Wert einzusetzen ist, so bedeutet dies nur so viel, daß nicht mehr eingesetzt werden darf, wohl aber ist gestattet, den niedrigeren Anschaffungspreis einzustellen (vgl. Moos, Steuerbilanz S. 57 u. 59, Marcuse in seiner Broschüre über die Bilanzen [Berlin 1918 bei Moeser] S. 19, S. 22 und in Neue Steuerrundschau I S. 170, Roth S. 206 letzt. Absatz). Und dieser muß eingestellt werden, wenn das gefunden werden soll, was als Einkommen im strengen Sinne anzusehen ist. Stellt der Kaufmann den höheren momentanen Marktwert ein, so ist dies (außer bei AG.) nicht unzulässig, der höhere Gewinn ist dann aber streng genommen kein Einkommen (cf. Moos a. a. O.). Für AG. deckt sich die Vorschrift des § 261 HGB. mit dem, was sich als Einkommen im eigentlichen Sinne ergeben würde (vgl. auch Veit Simon JW. 20/928 unter 3).

Ist also Einkommen nicht das, was das Gesetz in Übereinstimmung mit der Verkehrsauffassung als reinen Vermögenszuwachs oder Vermögensmehrung ansieht (Erbschaften, Wertsteigerungen usw.), davon abgesehen aber alles, was an Vermögenswerten von außen zufließt, vermindert um die Werbungskosten und im Gesamtergebnis abzüglich bestimmter ausdrücklich im Gesetz als Abzug zugelassener Aufwendungen, Ausgaben und Verluste, so ist anderseits nicht zum Begriff des Einkommens erforderlich, daß über die zugeflossenen Werte verfügt worden ist oder überhaupt über sie verfügt werden konnte. Auch das z. B., was dem Einkommensteuerpflichtigen an Gehalt geschuldet, aber infolge einer Pfändung nicht an ihn, sondern an eine dritte Person abgeführt wird, ist steuerpflichtiges Einkommen (vgl. Strutz, Großer Komm. z. PrEStG. S. 360 unter c und derselbe Komm. zum REStG. S. 36 Note 7).

Wie erfolgt nun die Besteuerung des Einkommens der nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen? Hierzu gehören: Offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft, Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts, Konsortien, Kartelle, Syndikate, nichtrechtsfähige Vereine und ähnliche Gebilde. Im PrEStG. wurden die juristischen Personen im Rahmen des Einkommensteuergesetzes der natürlichen Personen besteuert; die Einkommensbesteuerung der nichtrechtsfähigen Gebilde erfolgte nur insoweit, als ein Einkommen der Mitglieder dieser Gebilde festzustellen war. Lag ein nichtrechtsfähiges Gebilde vor, bei welchem ein Einkommen der Teilhaber nicht festzustellen war, so blieb ein solches Einkommen überhaupt steuerfrei[7]); hierzu würde z. B. das Einkommen eines jeden nichtrechtsfähigen Vereins oder Klubs, welcher als solcher unter Umständen ein erhebliches Vermögen angesammelt haben kann, gehören. Mit dem Inkrafttreten der neuen Reichseinkommenbesteuerung ist nun eine Trennung in der Weise erfolgt, daß das Einkommen der natürlichen Personen nach dem Einkommensteuergesetz besteuert wird, während die juristischen Personen dem Körperschaftssteuergesetz unterliegen. Letzteres wollte aber weiter gehen als die preußische Einkommensbesteuerung der Körperschaftsgebilde und die vorerwähnte Lücke schließen, also grundsätzlich und ganz allgemein auch die nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen treffen, bei denen das Einkommen weder als Einkommen von Einzelpersonen anzusehen noch mangels einer entsprechenden Organisation als Einkommen einer juristischen Person steuerpflichtig war. Diesem Zweck soll die Vorschrift der Ziffer 2 des § 1 Abs. 1 KStG. dienen. Danach gilt folgendes:

„Der Körperschaftssteuer unterliegen mit ihrem Einkommen:

1. . . . .
2. nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, soweit ihr Einkommen nicht unmittelbar nach diesem Gesetz oder nach dem Einkommensteuergesetz bei einem anderen Steuerpflichtigen steuerbar ist."

Hiernach gibt es jetzt beim Vorliegen einer Gemeinschaft (diese Bezeichnung sei im Anschluß an Düringer-Hachenburg IV S. 11 als zusammenfassender Ausdruck für alle nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen im Folgenden gewählt) nur zwei Möglichkeiten: entweder ihr Einkommen wird unmittelbar als Einkommen der einzelnen Teilhaber, also soweit sie Einzelpersonen sind, nach dem Einkommensteuergesetz soweit sie jur. Personen sind (z. B. eine G. m. b. H. ist Mitglied einer offenen Handelsgesellschaft) nach dem KStG. versteuert oder aber es erfolgt die Besteuerung der Gemeinschaft als solcher gemäß der Ziffer 2 KStG.

Wann ist nun das erstere der Fall, wann das letztere?

Zweifellos findet bei der offenen Handelsgesellschaft eine unmittelbare Besteuerung bereits in der Person ihrer Teilhaber auf Grund § 7 EStG. bzw. §§ 3, 5 KStG., § 7 EStG. statt. Auch darüber werden Zweifel nicht auftreten, daß andererseits der typische nicht rechtsfähige Verein (Ruderverein, Gesangverein und ähnliches) nicht bereits unmittelbar in der Person seiner Mitglieder besteuert wird, er deshalb erst auf Grund der Ziffer 2 des § 1 KStG. steuerpflichtig ist. Bereits bei der Besteuerung der Konsortien, sowie der Kartelle und Syndikate sind aber Zweifel in der Literatur laut geworden und die negative Fassung des Gesetzes führt dazu, daß eine aus dem Gesetz sich ergebende Antwort nicht zu finden ist. Die Kartelle und Syndikate erscheinen auf der einen Seite in der Form einer selbständigen Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung, auf der andern Seite finden wir eine ledig-

[4]) Gleichzustellen dem Zufließen von außen ist die Entnahme zu Privatzwecken aus Gewerbe- oder Geschäftsbetrieb; vgl. auch die Übersicht bei Marcuse, Reichssteuerrecht 1920 S. 264 ff. — Übrigens gilt Gleiches sinngemäß bei Feststellung von Verlusten.

[5]) Neue Steuerrundschau I S. 205.

[6]) Ich glaube, daß dieser Begriff im Sinne des REStG. weiter zu fassen ist, als Marcuse will (vgl. sein Reichssteuerrecht S. 269).

[7]) Die aus § 1 Ziff. 4 u. 5 PrEStG. sich im einzelnen Fall ergebenden Ausnahmen von diesem Grundsatz können außer Betracht bleiben.

lich durch Verträge der Einzelnen zusammengehaltene Verbindung ohne jede Selbständigkeit. Dazwischen liegt die große Zahl der verschiedenartigsten Kartell- oder Syndikats-Organisationen, welche privatrechtlich jeweils der Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts, dem nicht rechtsfähigen Verein oder einer selbständigen juristischen Person zuneigen und deshalb privatrechtlich, allerdings in der Hauptsache wohl theoretisch große Schwierigkeiten hinsichtlich ihrer rechtlichen Behandlung machen (vgl. hierzu Flechtheim, Rechtliche Organisation der Kartelle, bsd. S. 138 ff., Staub-Pinner, HGB., 10. Aufl., II, S. 56 ff.). Auch die Konsortien erscheinen in privatrechtlich verschieden zu beurteilenden Formen. Es wäre also zu prüfen: Wann erfolgt eine Einkommenbesteuerung der im einzelnen Fall zu prüfenden Gemeinschaft bereits unmittelbar nach einem der Einkommenbesteuerungsgesetze (EStG. oder KStG.) und wann nicht? Zunächst muß in diesem Zusammenhang einer falschen Auffassung, die bereits in einer im übrigen sehr verdienstlichen Zusammenstellung von Pariser-Feilchenfeld[8]) Vertreter gefunden hat, entgegengetreten werden. Letztere wollen nämlich bei der Besteuerung der Konsortien (Gesellschaft des bürgerl. Rechts) die ausgeschütteten Gewinne bei den Empfängern (nach dem EStG. oder nach dem KStG.) versteuern **und daneben** bezüglich der nicht ausgeschütteten auf Grund § 1 Ziff. 2 KStG. Besteuerung nach diesem Gesetz eintreten lassen, vielleicht verleitet durch das Wörtchen „soweit", welches besser „wenn" gelautet hätte. Hierin liegt eine, mit dem System der Einkommensbesteuerung nicht in Einklang zu bringende Vermischung von Steuersubjekt und Steuerobjekt[9]). Eine Subsumierung nach dem Gesichtspunkt der Verteilung des Gewinnes würde auch zu großen Schwierigkeiten und von Pariser-Feilchenfeld wohl kaum gewollten Ergebnissen führen. Das KStG. besteuert den gesamten Gewinn ohne Rücksicht auf die Frage der Ausschüttung, berücksichtigt diese aber besonders durch Erhebung eines Zuschlages insoweit mehr als 3 vom Hundert des Grund- oder Stammkapitals ausgeschüttet wird (vgl. § 12 KStG.). Wie soll diesen Bestimmungen Rechnung getragen werden, wenn die ausgeschütteten Beträge, wie es die genannten Schriftsteller doch wollen, nur als Einkommen der Empfänger versteuert werden und nur die nicht ausgeschütteten nach dem KStG.? Oder wollen sie insofern eine Doppelbesteuerung eintreten lassen wie bei den juristischen Personen? Das lehnen sie aber doch gerade ab. Andererseits kommt es bei der Besteuerung nach dem EStG. nicht darauf an, ob das, was als Einkommen anzusehen ist, ausgeschüttet wird oder nicht. Soweit es sich um ein Erwerbsunternehmen handelt, ergibt sich dies gemäß § 7 Ziffer 3 ohne weiteres. Es muß dies aber ganz allgemein im Hinblick auf §§ 10, 4 und 5 EStG. in all den Fällen gelten, in welchen überhaupt einem Teilhaber an irgend einer Gemeinschaft anteilige Berechtigung zusteht, auch wenn er nicht als Mitunternehmer im Sinne des § 7 Ziff. 3 EStG. anzusehen ist (vgl. Strutz, REStG. S. 48 Note 16, 18, 20 u. 21).

Im einzelnen mag gegenüber der Auffassung von Pariser-Feilchenfeld kurz folgendes gesagt werden:

Schon der Wortlaut des Gesetzes steht ihrer Auffassung entgegen. Wenn sie (S. 32) sagen, daß das Einkommen der nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen nur soweit der Körperschaft unterliege, als ihr Einkommen nicht unmittelbar nach dem KStG. oder REStG. steuerpflichtig ist, so findet dies im Wortlaut des § 1 keine Stütze, denn es heißt dort ausdrücklich: „Der Körperschaftssteuer unterliegen mit ihrem Einkommen" die und die Rechtsgebilde. Es ist also ganz allgemein das gesamte Einkommen dem KStG. unterworfen. Sodann ist irreführend, was S. 14, zweiter Absatz gesagt ist, wonach der Gesetzgeber das von ihnen behauptete Privileg der teilweisen Befreiung der Gemeinschaften von der Körperschaftssteuer nur diesen und nicht den juristischen Personen zugestanden habe, weil letztere im Rechts- und Geschäftsverkehr überaus große Vorteile hätten. Davon ist nichts in der Begründung zu finden, vielmehr äußert sich der Entwurf über die Frage der Doppelbesteuerung des Einkommens der Erwerbsgesellschaften (einmal als solcher und dann ferner bei den Empfängern der Einkünfte) ganz allgemein und keineswegs im Gegensatz zu den unter das KStG. fallenden anderen Gemeinschaften. Ganz im Gegenteil passen die Gründe, die der Entwurf anführt, ebensogut auf die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen wie auf die juristischen Personen, nämlich: bedeutende Verstärkung der Kreditfähigkeit, Steigerung der Wirtschaftlichkeit durch Kapitalhäufung, Wirtschaftsemanzipation von den Zwecken der Einzelpersonen und übermäßigen Wettbewerbsfähigkeit gegenüber den Einzelpersonen (S. 15 der Begründung). Drittens sprechen die Worte der Begründung auf S. 13 dafür, daß an eine Teilung der Einkommenbesteuerung im Sinne von Pariser-Feilchenfeld nicht gedacht war; dort heißt es bei Erläuterung der streitigen Ziffer 2 des § 1 KStG.: „Von einer Begriffsbestimmung, die unmittelbar auf dem Wesen der Steuerpflichtigen aufbaut, ist abgesehen, das unterscheidende Merkmal vielmehr darauf abgestellt worden, **ob** (nicht „inwieweit"!!) das Einkommen der genannten Gebilde nicht unmittelbar Einkommen einer natürlichen Person ist." Danach ging also der Gesetzgeber davon aus, daß das zu besteuernde Einkommen entweder nach dem EStG. oder nach dem KStG. zu besteuern ist, nicht aber in zwei Teile geteilt werden darf (vgl. auch S. 4 und 5 des Berichts zum KStG., welche Äußerungen in dieser Richtung keinen Zweifel lassen). Schließlich führt eine falsche Auffassung die Genannten dazu, sich in Widersprüche zu verwickeln: Auf S. 34 ist (mit Recht) gesagt, daß die Kommanditgesellschaft entsprechend der offenen Handelsgesellschaft zu besteuern sei und es deshalb nicht darauf ankomme, ob der Gewinn an die Gesellschafter zur Auszahlung gelange oder nicht, dagegen ist auf S. 13 unten, S. 14 für eine Kommanditgesellschaft ein Beispiel gegeben, wonach (zu Unrecht) eine geteilte Besteuerung teils nach dem KStG., teils nach dem EStG. angenommen wird. Da also, wie oben erwähnt, beide Gesetze sowohl verteiltes als nicht verteiltes Einkommen steuerlich berücksichtigen, eine gleichzeitige unmittelbare Besteuerung zum Teil auf Grund EStG. zum Teil nach dem KStG. nicht statthaft ist[10]), so können wir nunmehr zu der Frage zurückkehren: Wann wird das von der Gemeinschaft erzielte Einkommen bereits unmittelbar nach einem der Einkommenbesteuerungsgesetze und wann in Ermangelung solcher Besteuerung nach § 1 Ziff. 2 KStG. versteuert? Der Kommentar zum KStG. von Clauß[11]) stellt die Beantwortung der Frage darauf ab, ob ein nicht rechtsfähiger Verein gemäß § 54 BGB. oder ob eine Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts vorliegt. Im ersteren Fall unterwirft er das Gebilde der Körperschaftssteuer, im letzteren nicht. Damit ist aber nichts gewonnen, denn die Frage, wann eine Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts, wann ein nicht rechtsfähiger Verein anzunehmen ist, ist ebenfalls wieder sehr bestritten und im einzelnen Falle höchst zweifelhaft (vgl. z. B. Rosendorff, DStZtg. 8/97). Clauß läßt diese Frage offen. Man wird sie mit Düringer-Hachenburg (IV S. 9 ff.) **wirtschaftlich** zu beantworten haben und braucht dann für das Steuerrecht sich nicht an die gleitenden Bezeichnungen Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts und nicht rechtsfähiger Verein zu klammern, sondern man wird die zu prüfenden Gemeinschaften, gleichgültig wie sie genannt werden mögen, lediglich danach zu beurteilen haben, ob die **Beteiligung der — natürlichen oder juristischen — Personen an der betreffenden Gemeinschaft einen ihnen selbst wirtschaftlich zuzurechnenden Vermögenswert besitzt**[12]). Ist dies der Fall, so sind die Veränderungen dieses Vermögens-

[8]) Die Einkommensbesteuerung der Erwerbsgesellschaften usw. Bensheimer 1920.

[9]) Vgl. Strutz, Grundbegriffe des Steuerwesens S. 8/9.

[10]) Vgl. auch Geiler, Komm. KStG. S. XVII und 43.

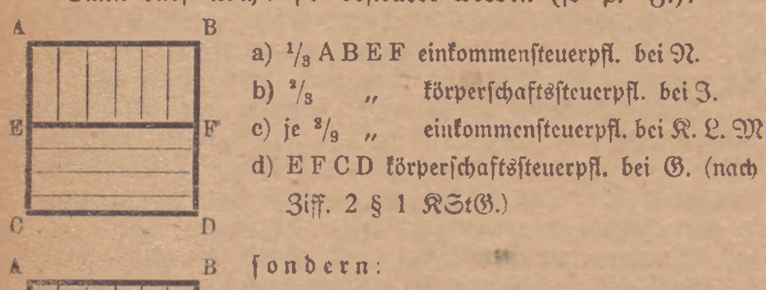
[11]) Vgl. dort S. 27.

[12]) Wenn P.—F. (S. 32) einen Unterschied zwischen der offenen Handelsgesellschaft und der Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts (Konsortien) darin finden, daß bei ersterer die Einkünfte der Gesellschaft ohne weiteres den Inhabern der offenen Handelsgesellschaft zuwachsen, dies aber bei letzterer nicht der Fall sei, so besteht dieser Unterschied zivilrechtlich nicht, denn zivilrechtlich liegt in beiden Fällen eine Gesellschaft zur gesamten Hand vor, und wirtschaftlich ist diese Beweisführung petitio principii. Im großen und ganzen wie hier: Geiler, Komm. KStG. S. 41.

wertes, soweit sie Einkommen sind, also wie oben ausgeführt ist, von außen hinzukommen und eine Erhöhung darstellen, aber ohne Rücksicht auf die Verfügungsmacht der anteilig Berechtigten, den Beteiligten anteilig als Einkommen zuzurechnen und von ihnen nach dem Gesetz zu versteuern, dem der Betreffende seiner Natur nach unterliegt, also bei natürlichen Personen nach dem EStG., bei juristischen Personen nach dem KStG. Im entgegengesetzten Fall hat die Besteuerung auf Grund der Ziffer 2 § 1 KStG. bei der Gemeinschaft zu erfolgen, und zwar nur nach diesem. Eine Doppelbesteuerung wie bei den juristischen Personen kann nicht stattfinden.

Die Besteuerung würde etwa folgendes Bild bieten:[13]) Die Gesellschaft sei G. genannt. A., B., C. und D. sei das steuerbare Einkommen, A., B., E., F. das verteilte, E., F., C., D. das nicht verteilte. Beteiligt an G. sei der Kaufmann N. als natürliche Person mit 1/3, die G. m. b. H. J. als jur. Person mit 2/3; an letzterer seien die Gesellschafter K., L. und M. mit gleichen Anteilen beteiligt.

Dann darf nicht so besteuert werden (so P.—F.):



a) 1/3 A B E F einkommensteuerpfl. bei N.

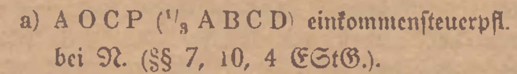
b) 2/3 „ körperschaftssteuerpfl. bei J.

c) je 2/9 „ einkommensteuerpfl. bei K. L. M.

d) E F C D körperschaftssteuerpfl. bei G. (nach Ziff. 2 § 1 KStG.)

sondern:

entweder 1



A B C D nur körperschaftssteuerpfl. bei G. (§ 1 Ziff. 2 KStG.)

oder 2,

a) A O C P (1/3 A B C D) einkommensteuerpfl. bei N. (§§ 7, 10, 4 EStG.).

b) O B P D (2/3 A B C D) körperschaftssteuerpfl. bei J. (§§ 1 Ziff. 1, 3, 5 KStG., §§ 7, 10 EStG.)

c) je 1/3 O B Q F einkommensteuerpfl. bei K. L. u. M. (§§ 7, 10, 4 ESt.G).

Wann nun eine wirtschaftlich als Vermögenswert zuzurechnende Beteiligung vorliegt, kann letzten Endes nur durch die Verkehrsauffassung entschieden werden; gegebenenfalls wäre seitens der Steuerbehörde sachverständiges Gutachten aus den in Betracht kommenden Kreisen einzuholen. Bei den offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften des Bürgerlichen Rechts mit Gewinntätigkeit kann ein Zweifel nicht bestehen. Im übrigen wird eine solche Beteiligung meist dann nicht vorliegen, wenn jeder Anspruch beim Ausscheiden wegfällt (so die meisten Klubs und Vereine). Dagegen kann sie gegeben sein, obwohl die Beteiligung selbst oder der darauf entfallende Gewinn weder sofort noch in absehbarer Zeit realisierbar ist; auch eine Vereinigung, welche irgend eine beliebige Gewinntätigkeit ausübt (häufig als Syndikat bezeichnet), aber die Auseinandersetzung und Gewinnausschüttung auf Lebenszeit der Beteiligten oder sonst wie auf lange oder unbestimmte Zeit ausschließt, ist für den in der Steuerperiode gemachten Gewinn anteilig steuerpflichtig[14]). Nicht unbedingt notwendig ist ferner Selbständigkeit des Vermögenswerts, deshalb können unter Umständen als Gemeinschaft ohne Rechtspersönlichkeit organisierte Kartelle oder Syndikate anteilige Steuerpflicht der Beteiligten auslösen. Auf der anderen Seite ist eine solche Beteiligung nicht schon dann gegeben, wenn irgendwelche Vorteile geldwerter Art wie bei der Zugehörigkeit zu einem Ruderklub oder einem gesellschaftlichen Klub gewährt werden. Derartige Vorteile stellen keinen wirtschaftlich in Ansatz zu bringenden Vermögenswert dar, ebensowenig wie etwa die unter bestimmten Voraussetzungen erfolgende Gewährung von Unterstützungen für die Mitglieder von Logen, Hilfsvereinen und ähnlichen Verbänden. Die Eigenschaft der wirtschaftlichen Zurechnung kann sich dagegen zeigen ganz unmittelbar zunächst bei einer vermögensrechtlichen Gesellschaft nach Bruchteilen (§ 741 BGB.), bei anderen Gemeinschaften etwa in der Festsetzung einer Abfindungssumme für den Fall des Ausscheidens, in dem Anspruch auf die Auseinandersetzungsquote, oder lediglich in der Gutschrift auf den Anteil. Bei Konsortien kommt es nicht darauf an, ob sie bereits abgerechnet sind oder nicht[14]). Gegebenenfalls ist der auf die einzelnen Konsorten entfallende Anteil am Gewinn auf Grund der Auskunftspflicht der Konsorten (§§ 168, 169, 173, 174, 205, 206 RAO.) oder auch des Konsortialleiters (§§ 177, 285 RAO.) unter Beobachtung der Vorschriften der §§ 207, 209 RAO. zu ermitteln[15]).

[14]) Ich weiche hier von Geiler (Komm. KSt. S. 43) ab. Wenn, wie auch Geiler annimmt, schon vor der Ausschüttung steuerpflichtiges Einkommen der Beteiligten insoweit vorliegt, als ein Anspruch auf Ausschüttung besteht, so kann es m. E. nicht darauf ankommen, wann dieser Anspruch zur Erfüllung gelangt. Besteht überhaupt ein solcher, so ist er auch bewertbar und muß bewertet werden. Andernfalls könnte die Nichtausschüttung oder Nichtabrechnung der Konsortien zu einer gesetzlich schwer faßbaren Steuerumgehung benutzt werden.

[15]) Die Besteuerung der Konsortien im engeren Sinne, besonders der Bankkonsortien soll in einem besonderen Aufsatz behandelt werden.

Zum Steuerproblem der G. m. b. H.

Von Assessor Dr. jur. et Dr. oec. publ. E. Fr. Goldschmidt, Mainz-München.

Bei den Voranschlägen, die der Gutachter häufig zu machen hat, über die bei Umwandlung einer bisherigen Firma in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung entstehenden Kosten, ebenso bei der Erhebung des Stempels durch einen in der Gründung von Gesellschaften nicht geübten Notar ereignet es sich häufig, daß nur der 5%ige Stempel für die Errichtung der G. m. b. H. berechnet wird. Dieser Errichtungsstempel entspricht dem Satze der Tarifstelle 1 A b, wonach bei Errichtung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, sowie bei Erhöhung des Stammkapitals und anläßlich der Anforderung von Nachschüssen bei solchen Gesellschaften 3 vom Hundert als Steuer erhoben werden, wenn das steuerpflichtige Kapital nicht mehr als 50 000 ℳ beträgt; geht es über 50 000 ℳ hinaus, so sind 5% Errichtungsstempel zu erstatten.

Außer diesem Stempel für die Errichtung der Gesellschaft ist aber auch noch die Abgabe für das Einbringen in die Gesellschaft fällig, soweit es nicht in Geld besteht nach Tarifstelle 1 A d, d. h. es sind ¾% von

1. im Inland gelegenen Grundstücken und Berechtigungen, für welche die sich auf Grundstücke beziehenden Vorschriften gelten;
2. Patentrechten, Gebrauchsmusterrechten und sonstigen gewerblichen Schutzrechten, sowie Urheberrechten aller Art;
3. Rechten aus Veräußerungsgeschäften der in Tarif-Nr. 11 A, Absatz 2 bezeichneten Art über im Inland gelegene Grundstücke und Berechtigungen, für welche die sich auf Grundstücke beziehenden Vorschriften gelten;
4. Rechten auf Auflösung von im Inland gelegenen Grundstücken und Berechtigungen, für welche die sich auf Grundstücke beziehenden Vorschriften gelten,

zu entrichten.

Soweit zu dem eingebrachten Vermögen außerhalb Landes gelegene unbewegliche Sachen und ebendaselbst befindliche bewegliche Sachen, welche Zubehör der ersteren sind, gehören, ist ein Steuersatz von 3 ℳ fällig; soweit das eingebrachte Vermögen aus sonstigen beweglichen Vermögensgegenständen besteht, ist 1/3% zu entrichten. —

Im Hinblick darauf, daß sehr viele alte Firmen zur Zeit mit Sacheinbringen in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung umgewandelt werden, ist es auch wichtig, darauf hinzuweisen, daß 1/20% des eingebrachten Vermögens aus anderen, als den vorher bezeichneten Forderungsrechten, fällig wird. Praktisch wird also in der Regel nach der bei einer Sachgründung vorgelegten Bilanz von dem Geschäft erhoben werden: 1/3% des Warenlager-Kontos, des Mobilienkontos und des Utensilienkontos, 1/20% vom Wechselkonto, Effektenkonto, Postscheckkonto, Bankkonto, Kontokorrent-Konto, schließlich 5% von Häusern, Kellern, Lagerräumen und Weinbergen usw., soweit sie in die Gesellschaft eingebracht werden.

Straflosigkeit der versuchten fahrlässigen Steuerhinterziehung.

Von Regierungsrat Albrecht, Burgdorf (Hann.).

Durch den § 453 der Reichsabgabenordnung (AO.) sind die materiellen Strafbestimmungen des Vermögenszuwachssteuergesetzes aufrecht erhalten. Nur wenige sehr wichtige materiellen Strafvorschriften der AO. gelten auch für das Vermögenszuwachssteuergesetz, unter anderen insbesondere der § 367 AO., die Steuergefährdung.

Der § 367 AO. bestraft denjenigen, der fahrlässig als Steuerpflichtiger oder als Vertreter eines Steuerpflichtigen oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen bewirkt, daß Steuereinnahmen verkürzt oder Steuervorteile zu Unrecht gewährt oder belassen werden. Der objektive Tatbestand deckt sich mit demjenigen des § 359. der Steuerhinterziehung. Der § 359 AO. gilt aber für das Vermögenszuwachssteuergesetz nicht, vielmehr treten an dessen Stelle die §§ 27, 28 des VZG. Zwischen beiden Tatbeständen, demjenigen der §§ 27, 28 VZG. und dem des § 359 AO. besteht ein erheblicher Unterschied: Nach den §§ 27, 28 VZG. ist es bereits ausreichend, daß der Abgabepflichtige oder dessen Vertreter der Steuerbehörde wissentlich unrichtige oder unvollständige Angaben macht, die geeignet sind, eine Verkürzung der Kriegsabgabe herbeizuführen, der Erfolg, die Verkürzung der Steuereinnahme, braucht also nicht eingetreten zu sein. Dahingegen ist bei dem § 359 der Eintritt der Verkürzung Tatbestandsmerkmal; ist der Erfolg nicht eingetreten, weil z. B. das Finanzamt die unrichtig abgegebene Erklärung des Pflichtigen berichtigt und den Pflichtigen richtig veranlagt, so liegt nur Versuch im Sinne des § 360 der AO. vor. Was für den § 359 gilt, findet, wie oben dargelegt, auch auf den § 367 Anwendung. Bei nicht eingetretener Verkürzung käme nur versuchte Steuergefährdung in Frage. Der Versuch der Steuergefährdung ist aber nach § 43 Abs. 2 StrGB. nicht strafbar.

Die obigen Ausführungen werden häufig praktische Bedeutung erlangen. Durch den Eingang der Kundenverzeichnisse, durch Mitteilungen des Finanzamts des Schuldners an dasjenige des Gläubigers über die Höhe einer Schuld usw. erlangt die Steuerbehörde während des Veranlagungsverfahrens sehr oft Kenntnis von Vermögensgegenständen, die der Pflichtige in seiner Erklärung nicht angegeben hat. Das Finanzamt leitet dann gemäß §§ 27. 28 VZG. und § 406 Abs. 2 AO. das Strafverfahren ein. Stellt sich nun bei der Vernehmung des Beschuldigten heraus, daß dem Beschuldigten kein Vorsatz, sondern nur Fahrlässigkeit nachzuweisen ist, so wäre es rechtsirrtümlich, wegen fahrlässigen Vergehens (§ 367 AO. mit §§ 27, 28 VZG.) einen Strafbescheid zu erlassen. Der Beschuldigte ist straffrei, weil vollendete Steuergefährdung nicht vorliegt und versuchte Gefährdung nicht strafrechtlich verfolgt werden kann. Erläßt das Finanzamt trotzdem einen Strafbescheid und beantragt der Beschuldigte gemäß § 426 AO. gerichtliche Entscheidung, so bestände die Möglichkeit, daß das Gericht, sofern es die Verteidigung für geboten erachtet, die dem Angeschuldigten durch die Verteidigung erwachsenen Kosten der Staatskasse auferlegt. § 499 Abs. 2 StrPO.

Aus der Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts.

Mitgeteilt von Oberverwaltungsgerichtsrat Geh. Rat Dr. Pape, Berlin.

Hinsichtlich der **Höhe der Gemeindezuschläge (§ 59 Abs. 3 ZStG.)** hat das OVG. in der Entsch. vom 4. 1. 21 (vgl. DStZtg. Januar 1921 S. 267) ausgeführt, daß nach der Fassung des Ges. über Änderungen im Finanzwesen vom 3. 7. 1913 in Verbindung mit der sonstigen Beschränkung, die das Gesetz sich in Abänderung von Bestimmungen der Zuwachssteuer auferlegt, und mit dem im Abs. 4 des § 1 enthaltenen Hinweise, daß für die Erhebung der Zuwachssteuer in den Gemeinden usw. mit gewissen, hier belanglosen Maßnahmen das bisherige Recht weiter zu gelten habe, das Gesetz — wie schon in der Entscheidung vom 17. 12. 1915 (E. OVG. 71, 52 ff.) hervorgehoben — erkennen lasse, daß es in allen anderen Beziehungen als in den von ihm ausdrücklich abweichend geregelten bei dem System und den Einzelbestimmungen des ZStG. in seiner ursprünglichen Form zu bewenden habe." Diese Entscheidung verkennt nach diesseitiger Auffassung den Begriff der Reichssteuer. Die nach dem ZStG. zur Hebung gelangende Steuer bleibt ihrem rechtlichen Wesen nach eine Reichssteuer, auch nachdem die Hebung des Reichsanteils fortgefallen ist. Dieser Fortfall hat für das Verfahren allerdings die Bedeutung, daß gemäß § 444 Abs. III der RAO. dieses Gesetz nicht Anwendung findet. (Gemäß der neuerlichen Verordnung des Reichsfinanzministers vom 9. 1. 21, RGBl. S. 93, kann die RAO. auch auf ältere Zuwachssteuersachen keine Anwendung finden, bei denen der Reichsanteil noch in Betracht kommt.) War aber bis zum Ges. vom 3. 7. 13 Reichssteuer die auf Grund des ZStG. zur Hebung gestellte Gesamtsteuer, so ist seit jenem Gesetz Reichssteuer die unter dessen Berücksichtigung zur Hebung zu stellende Steuer. Ist also jetzt der Reichsanteil fortgefallen, so kann als Reichssteuer — auch im Sinne des § 59 Abs. 3 ZStG. — immer nur der Betrag gelten, der wirklich zur Hebung gestellt wird, und nicht die Steuer, die zur Hebung gestellt werden müßte, wenn das Ges. vom 3. 7. 13 nicht erlassen worden wäre.

In einer Gemeindeeinkommensteuersache war die Frage von Bedeutung: **Ob eine Gewerkschaft ein Gewerbe schon dann betreibt, wenn sie sich darauf beschränkt hat, sich an anderen bergbaulichen Unternehmen mit Kapital zu beteiligen.** Das OVG. hat die Frage mit Recht verneint. Es geht von dem in der Entsch. in Staatssteuersachen Bd. 7 S. 431 entwickelten Begriff des Gewerbebetriebs aus, wonach u. a. eine Arbeitstätigkeit ein wesentliches Begriffsmerkmal jedes Gewerbebetriebs darstellt und folgert, daß eine auf Verwaltung und Nutzung von Kapitalvermögen gerichtete Tätigkeit noch nicht für die Annahme eines Gewerbebetriebs ausreicht (vgl. auch E. OVG. StS. Bd. 3 S. 265). Da nun im vorliegenden Falle ein Bergbau — ein Gewerbebetrieb — noch nicht stattgefunden hatte, konnte in jener Kapitalbeteiligung ein solcher noch nicht gefunden werden. Daß durch letztere die Gewerkschaft einen maßgebenden Einfluß auf die Verwaltung der Konkurrenzunternehmen sich sicherte, hat das OVG. für bedeutungslos und jedenfalls nicht für die Annahme eines Gewerbebetriebs als ausreichend bezeichnet. (Entsch. vom 2. 11. 20 VII. C. 24. 20 VII. Sen.)

Der Antrag einer steuerpflichtigen Gesellschaft, ihr die einer Steuerveranlagung zugrunde liegenden Berechnungen mitzuteilen und aufzuklären, wie die Steuerbehörde zu einem anderen, als dem von der Steuerpflichtigen berechneten Satze gelange, ist nicht als Einspruch (im Sinne des § 69 KAG) **anzusehen.** Kann sich die Steuerpflichtige nach dem Steuerbescheid noch nicht über die Höhe der anzustrebenden Steuerermäßigung endgültig schlüssig machen, so bleibt es ihr unbenommen (— und ratsam!), die ganze Veranlagung anzufechten und später den Antrag eventuell einzuschränken. (Entsch. des VII. Sen. vom 23. 11. 20 VII. C. 38. 20; vgl. auch Entsch. des II. Sen. vom 8. 6. 16 II. C. H. 296. 16.)

Ein bei Gaswerksgesellschaften m. b. H. beteiligten Kreiskommunalverband hatte die Mittel zum Erwerb dieser Geschäftsanteile aus den Beständen der Kreiskommunalsparkasse erhalten. Das Begehren des Verbandes, die Zinsen, die er für die Hergabe dieser Summen zahlen muß, von dem Einkommen aus diesen Beteiligungen abzuziehen, ist von den Vorinstanzen abgelehnt worden. Dem ist das OVG. beigetreten. Es nimmt an, daß die Kreissparkasse keine selbständige Rechtsperson, sondern nur eine öffentl. Kreisanstalt ist, für deren Verbindlichkeiten der Kreiskommunalverband haftet. Zwischen diesem Verband und der Sparkasse seien Rechtsgeschäfte begrifflich ausgeschlossen und es könne der Verband auch kein Darlehn im Rechtssinn bei der Sparkasse aufnehmen. Die sog. Darlehen sind, wie das OVG. weiter ausgeführt hat, lediglich behördlich genehmigte Verwendungen der von den Einlegern der Sparkasse gezahlten Geldbeträge, die in das Eigentum des Verbandes übergehen. Im Anschluß hieran hat das

OVG. die Frage geprüft, ob nicht etwa die Zinsen in Abzug gebracht werden können, die den Sparkasseneinlegern für die Einlagen (in entsprechender Höhe der vom Verband entnommenen Beträge) vergütet werden müssen. Auch diese Frage ist verneint, weil diese Einlagen nicht zum Erwerb der G. m. b. H.-Geschäftsanteile hergegeben worden sind, und es deshalb an dem für den Abzug notwendigen Erfordernis der wirtschaftlichen Beziehung zwischen den Schuldenzinsen und der Einkommensquelle der Geschäftsanteile fehlt. (Entsch. des VII. Sen. vom 2. 11. 20 VII. C. 78. 20.)

Eine G. m. b. H. hatte die Gehälter der Geschäftsführer in dem Gesellschaftsvertrag auf bestimmte Beträge festgesetzt. Nachträglich waren zunächst durch mündliche Vereinbarung und dann durch Schriftwechsel zwischen den Gesellschaftern unter Zustimmung der Geschäftsführer die Gehaltsbezüge erhöht worden. Die Vorinstanzen haben dies steuerlich für unbeachtlich erklärt. Dem ist das OVG. beigetreten. Es führt aus, daß die Bezüge der Geschäftsführer, da sie im Gesellschaftsvertrag festgelegt waren, nur durch eine rechtswirksame Änderung dieses Vertrags hätten geändert werden können. Für eine derartige Vertragsänderung hätte es eines gerichtlich oder notariell beurkundeten Beschlusses der Gesellschafter bedurft, der nach den Feststellungen der Vorinstanzen nicht vorgelegen hat. § 53 G. m. b. H.-Ges. (VII. Sen. Entsch. vom 26. 11. 20 VII. E. St. 7.)

Die von den Steuerbehörden schon wiederholt vertretene Auffassung, die aus dem Reingewinn gemachten Rücklagen seien unter allen Umständen als steuerpflichtige Reservestellungen anzusehen, hat das OVG. auch neuerdings wieder als verfehlt bezeichnet. Richtig sei nur, daß die von der Generalversammlung genehmigten Bilanzen die Vermutung der Richtigkeit für sich haben, diese Vermutung aber im Einzelfall durch den Nachweis entkräftet werden könne, die Rücklage diene der Bewertung einer Verbindlichkeit (vgl. auch OVG. StS. Bd. 14 S. 223 ff.). Im Anschluß hieran wird dann im einzelnen dargelegt, daß im gegebenen Fall festzustellen sei, ob an dem Bilanzstichtag eine bilanzfähige Verpflichtung der Gesellschaft (hinsichtlich bestehender Anwartschaften auf künftige Pensionsgewährung) bestanden habe. Nur soweit die Zuführungen zu solchen Pensionsfonds über die Höhe der auf ihm lastenden Verpflichtungen hinausgehen, sind sie steuerpflichtige Kapitalansammlungen (VII. Sen. Entsch. vom 26. 11. 20 VII E. St. 85/7. 20; vgl. auch DStZtg. Dezember 20 S. 230).

Quittungen über eingezahlte Kapitalertragsteuer.

Von E. Wichmann, Berlin.

Nach Nr. 7 Absatz 7 der vorläufigen Vollzugsanweisung vom 31. März 1920 zum Kapitalertragsteuergesetz sind Hypotheken- und sonstige Schuldner verpflichtet, für Rechnung des Gläubigers 10 v. H. der Zinsen einzubehalten, binnen einem Monat nach der Zinszahlung abzuführen und die ihnen vom Finanzamt erteilte Quittung an den Gläubiger zu übersenden. Verbände, Banken, Aktiengesellschaften usw. sind von dieser Vorschrift entbunden, da ihre regelmäßige Benachrichtigung der Zinsschuldner über die Zinsgutschrift als entsprechende Bescheinigung gelten soll, falls aus ihr hervorgeht, daß die Kapitalertragsteuer abgezogen ist.

Alle anderen Personen haben die ihnen vom Finanzamt ausgestellte Quittung über die eingezahlte Kapitalertragsteuer dem Gläubiger einzusenden. Diese Vorschrift bedeutet für jeden Schuldner eine unliebsame Pflicht, denn er muß die in seinen Händen befindliche Quittung des Finanzamtes weitergeben, so daß er später über die geleistete Zahlung keinen Beleg besitzt. Da es sich aber bei Zinszahlungen in vielen Fällen um notariell festgelegte Verpflichtungen handelt, denen jeder besondere Sorgfalt zu widmen pflegt, so ist das Weitergeben der Quittung des Finanzamts eine Maßnahme, durch die eine Lücke in den Belegen des Schuldners entsteht.

Es ist daher keinem Zinszahler zu verdenken, wenn er außer der Quittung über die geleistete Zinszahlung auch den Beleg über die entrichtete Kapitalertragsteuer zu behalten wünscht. Der Gläubiger mag aus irgendeinem Grunde die an ihn weitergegebene Quittung nicht erhalten oder verlieren, und der Schuldner hat nichts in Händen, um die geleistete Kapitalertragsteuer nachweisen zu können. Er muß in diesem Falle sich von seinem Finanzamt eine neue Bescheinigung ausstellen lassen, wozu er aber gesetzlich nicht verpflichtet ist, und wenn er sich der Mühe eines nochmaligen Besuches bei seinem Finanzamt nicht unterziehen will, so hat er Auseinandersetzungen mit seinem Gläubiger zu erwarten, die man jedoch gern vermeiden möchte.

Es kann daher nicht überraschen, daß eine Weitergabe der Quittung des Finanzamtes an den Gläubiger bisher sehr oft unterlassen ist. Um diese Verpflichtung nunmehr zu erzwingen, hat der Reichsfinanzminister mit einem Erlaß vom 24. Dezember verfügt, daß gegen Schuldner, die die Quittung nicht weitergeben, durch eine Ordnungsstrafe bis zu 500 M vorgegangen werden kann. Um sich dieser Buße nicht auszusetzen, muß in Zukunft der Gläubiger seine amtliche Quittung aus den Händen geben.

Diesem Übelstande ließe sich leicht abhelfen, indem die Finanzämter die Quittungen über eingezahlte Kapitalertragsteuer doppelt ausstellen, was ohne Schwierigkeit und Mehrarbeit möglich ist. Die Quittungen werden durch Durchschreiben ausgefertigt, indem das Original fest im Quittungsbuch bleibt, während die Durchschrift dem Einzahler als Quittung ausgehändigt wird. Würde nun eine zweite Durchschrift mitangefertigt werden, so könnten zwei Quittungen automatisch ausgeschrieben und dem Einzahler ausgehändigt werden. Um zu vermeiden, daß diese zwei Quittungen mißbräuchlich für zwei Zahlungen benutzt werden, könnte die eine in einer anderen Farbe gedruckt sein und außerdem einen Vermerk tragen, daß diese Quittung an den Gläubiger weiterzugeben ist, ähnlich wie dies bei den Affidavits des Gesetzes gegen die Kapitalflucht der Fall ist, bei denen ein Blatt die Bank behält, das andere an das Finanzamt geht und das dritte der Sendung beigefügt wird. Empfehlen würde sich noch, die Verordnung vom 24. Dezember auf der Rückseite der einen Quittung abzudrucken, damit jeder Zinszahler weiß, daß er eine Quittung an seinen Gläubiger weiterzugeben hat.

Durch diese einfache Maßnahme würde sich die Bescheinigung erübrigen, die nach einer Verordnung vom 29. Dezember 1920 des Reichsministers der Finanzen vorgesehen ist und die der Gläubiger seinem Schuldner zur Unterschrift vorlegen soll.

Aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur Umsatzsteuer.

Von Reichsfinanzrat Dr. Kloß, München.

I. Umsatzsteuerpflichtigkeit der Hilfsgeschäfte eines Gewerbebetriebs (§ 1 Abs. 1 UStG. 1918). Vermietung eingerichteter Räume (§ 2 Nr. 4 das.).*) (Urteil v. 28. Dezember 1920 II A 350/20.)

Die Beschwerdeführerin ist eine Aktienbrauerei. Sie meint in folgenden Punkten zu Unrecht nach dem Gesetze von 1918 zur Umsatzsteuer herangezogen zu sein:

1. Mit der Miete für Wirtschaftsräume;
2. mit dem Erlös aus dem Verkauf einer Wirtschaft;
3. mit dem Erlös gelegentlich veräußerter Einrichtungsgegenstände. Es handelt sich um abgenutzte Lagerfässer, um Ersatz für nicht zurückgegebene Fässer, um verkaufte Biergläser und um den Verkauf von zwei Ochsen, die als Ersatz für Pferde zum Biertransporte gedient hatten und wieder veräußert waren.

Die Rechtsbeschwerde hatte keinen Erfolg.

„Voraussetzung der Steuerpflicht ist in allen Fällen, daß die Lieferungen und Leistungen, um die es sich handelt, innerhalb der gewerblichen Tätigkeit der Brauerei erfolgt sind. Zu der gewerblichen Tätigkeit eines Kaufmanns gehört nicht nur der An- und Verkauf und die Bearbeitung der Waren, sondern alle und jede Tätigkeit, die die Haupttätigkeit mit sich bringt. Es gehören alle Hilfsgeschäfte des Kaufmanns hierher, die dazu dienen, den Gesamtbetrieb aufrechtzuerhalten und fortzuführen: nicht nur die Anstellung, sondern auch die Entlassung von Gehilfen, nicht nur die Eröffnung, sondern auch die Verlegung einer Zweigniederlassung, nicht nur die Anschaffung neuen Inventars, sondern auch die Verwertung entbehrlicher oder verbrauchter Stücke. Soweit die Hilfsgeschäfte des Kaufmanns in entgeltlichen Lieferungen oder Leistungen bestehen, sind sie grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig.

*) Ebenso jetzt UStG. 1919 § 1 Abs. 1, § 2 Nr. 4.

So betrachtet, fällt auch der Verkauf der Wirtschaft in die gewerbliche Tätigkeit der Brauerei. Das könnte zweifelhaft sein, wenn der Verkauf, wie das bei einem Einzelkaufmann leicht vorkommt, erfolgt, um einen Teil des in dem Betrieb arbeitenden Kapitals in das Privatvermögen des Kaufmanns überzuführen. Anders verhält es sich, wenn der Verkauf nur ein Glied in der Kette der Geschäfte des Gesamtunternehmens bildet, wenn sich also z. B. eine Gelegenheit bietet, das in einem Geschäftszweige steckende Kapital nutzbringender zu verwerten, oder wenn es sich darum handelt, eine verfehlte Spekulation abzuschließen. Da es sich im vorliegenden Falle um eine Aktiengesellschaft handelt und die Akten nichts Abweichendes ergeben, darf unterstellt werden, daß es sich hier nicht um einen Ausnahmefall der erstgedachten Art handelt.

Ebenso fällt die Veräußerung der abgängigen Lagerfässer, der Biergläser und der beiden Ochsen, die als Ersatz für Pferde dienten, in die gewerbliche Tätigkeit der Brauerei. Dasselbe gilt von dem als Ersatz für nicht zurückgelieferte Fässer vereinnahmten Betrage, da es sich hier nach den von der Vorinstanz festgestellten Tatsachen nicht um einen Schadensersatz, sondern um einen Kauf gehandelt hat.

Zu 1. hängt die Umsatzsteuerpflicht davon ab, ob der verpachtete Raum ein eingerichteter Raum im Sinne des Gesetzes ist. Letzteres setzt voraus, daß die Einrichtung so ausreichend ist, daß der Raum zu dem Zwecke, zu dem er vermietet wird und dem die Einrichtung dient, benutzt werden kann. Was der Vermieter stellt und was der Mieter zuzubringen hat, hängt von den Verkehrsgewohnheiten ab. Bei der Vermietung von Räumen, die zum Wohnen und Schlafen bestimmt sind, wird z. B. das den Verhältnissen nach übliche Mobiliar vorhanden sein müssen. Bei Räumen, die zu Bürozwecken vermietet werden, wird das Vorhandensein einer Einrichtung zu bejahen sein, wenn Schreibtische, Stühle, Arbeitslampen vorhanden sind. Im vorliegenden Falle sind Buffet, Ausschankvorrichtung, Tische und Stühle mit vermietet, dagegen nicht Geschirr, Gläser und Bestecke. Das Fehlen dieser letztgenannten Gegenstände ist indessen ebensowenig entscheidend, wie es beim Vermieten von Wohn- und Schlafräumen darauf ankommt, daß Kleider-, Bücherschränke, Kommoden vermietet werden. Es genügt, daß die wesentlichen Einrichtungsgegenstände, die den Raum zu einem eingerichteten machen, vorhanden sind."

II. Zu **§ 3 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes v. 26. Dezember 1919** liegen eine Reihe von Beschlüssen des RFH. vor, die die **allgemeinen Erwägungen** erkennen lassen, **von denen jener Gerichtshof bei Beurteilung der ausschließlichen Gemeinnützigkeit oder Wohltätigkeit eines Unternehmens ausgeht.**

1. Juristische Personen, deren Zwecke an sich weder gemeinnützig noch wohltätig sind, können gemeinnützige oder wohltätige Unternehmen im Sinne der Nr. 3 des § 3 a. a. O. betreiben. Dies gilt auch für die von Gemeinden (Gemeindeverbänden) betriebenen Anstalten. Städtische Volksbadeanstalten können demgemäß als gemeinnützig im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anerkannt werden, wenn beispielsweise private Badeanstalten in der Gemeinde nicht vorhanden sind.

(Beschluß vom 22. Dezember 1920 II B 30/20.)

2. Ein Einkaufsverband, G. m. b. H., mit dem Zwecke, zur Verbilligung des Warenumlaufs gemeinschaftlich einzukaufen und den Umsatz zu vermitteln, ist nicht ausschließlich gemeinnützig, weil er unmittelbar den wirtschaftlichen Interessen der Gesellschafter dient, mag auch mittelbar der Kleinhandel und die Kundschaft des Kleinhandels gefördert und kein Gewinn erzielt werden.

(Beschluß vom 3. Dezember 1920 II B 22/20.)

3. Ebenso für Einkaufsgenossenschaften (Konsumvereine). (Beschluß vom 14. Januar 1921 II B. 35/20.)

4. Vereinzelte oder vorübergehende gemeinnützige oder wohltätige Maßnahmen einer städtischen Forstwirtschaft reichen nicht aus, dieses Unternehmen als solches im Sinne des § 3 Nr. 3 als gemeinnützig oder wohltätig anzuerkennen.

(Beschluß vom 22. Dezember 1920 II B 32/20.)

5. Eine Wohlfahrtseinrichtung (Beschaffung von Brennstoffen und Kleidungsstücken zum Selbstkostenpreise für Eisenbahnbedienstete) kann nicht als gemeinnützig anerkannt werden, wenn sie nur einem geschlossenen Kreise von Personen, bei dem Sonderinteressen vorliegen, zugute kommt. Die Anerkennung als wohltätig setzt voraus, daß die Leistungen, die gewährt werden, für den Leistenden mit Opfern verbunden sind, die nicht ganz unerheblich sein dürfen.

(Beschluß vom 22. Dezember 1920 II B 39/20.)

6. Die Gemeinnützigkeit von Tiergartengesellschaften, die an ihre Mitglieder keine Überschüsse verteilen, wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Mitglieder zu dem Besuche des Tiergartens für sich und ihre Angehörigen freien Eintritt oder Eintritt zu ermäßigten Preisen haben.

(Beschluß vom 22. Dezember 1920 II B 45/20.)

7. Privatkliniken sind keine ausschließlich gemeinnützige Unternehmen im Sinne von § 3 Nr. 3 UStG.

Die Beschwerde begehrt, daß eine von drei Professoren 1919 eingerichtete, auf 20 Betten berechnete Privatklinik nach § 3 Nr. 3 UStG. 1919 als gemeinnützig anerkannt werde. Die Einnahme der Ärzte beschränke sich auf die Vergütung der ärztlichen Leistungen; aus den Zahlungen für Verpflegung und Arznei werde kein Gewinn erzielt. Die Klinik werde von Angehörigen des Mittelstandes besucht.

Der Beschwerde ist der Erfolg versagt worden. „Das Gesetz setzt Unternehmen voraus, deren Zwecke ausschließlich gemeinnützig oder wohltätig sind. Das trifft nicht zu, wenn das Unternehmen, wie hier, die Unterlage oder das Mittel für einen Erwerb ist."

(Beschluß vom 10. September 1920 II B. 17/20.)

8. Eine von einem Vereine mit Vereinsbeiträgen und sonstigen Zuwendungen unterhaltene Mittelstandsküche, in der Studenten, kaufmännische Angestellte usw. verkehren, ist ein gemeinnütziges und wohltätiges Unternehmen im Sinne des § 3 Nr. 3.

(Beschluß vom 22. Dezember 1920 II B 38/20.)

Erlasse.

Verordnung über die Entrichtung des Reichsnotopfers mit selbstgezeichneter Kriegsanleihe.

Auf Grund des § 43 Abs. 5 des Gesetzes über das Reichsnotopfer bestimme ich:

1. Nachweislich selbstgezeichnete Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und Schatzanweisungen der Kriegsanleihen des Deutschen Reiches werden bis zum Ablauf eines Monats nach Zustellung des einstweiligen Steuerbescheides (§ 5 des Gesetzes, betreffend die beschleunigte Veranlagung und Erhebung des Reichsnotopfers vom 22. Dezember 1920, RGBl. S. 2114) zu den im § 43 Abs. 1 des Gesetzes über das Reichsnotopfer bezeichneten Vorzugskursen auf das Reichsnotopfer in Zahlung genommen.

2. Abgabepflichtige, die selbstgezeichnete Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und Schatzanweisungen der Kriegsanleihen des Deutschen Reichs auf die außerordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1919 oder auf die Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs in Zahlung gegeben haben, können die Kriegsanleihestücke, die sie im Wege der Erstattung auf diese Kriegsabgaben zum Vorzugskurse zurückerhalten, bis zum Ablauf eines Monats nach der Ausreichung durch die Hebestelle zu den im § 43 Abs. 1 des Gesetzes über das Reichsnotopfer bezeichneten Vorzugskursen in Zahlung geben.

In den Fällen, in denen ein Abgabepflichtiger selbstgezeichnete Schuldbuchforderungen der Kriegsanleihen auf die Konten der Reichskasse für die Kriegsabgabe 1919 oder vom Vermögenszuwachs in einem über seine Abgabeschuld hinausgehenden Betrag hat übertragen lassen, die erhaltene Übertragungsbescheinigung jedoch noch nicht in Zahlung gegeben hat, ist die Reichsschuldenverwaltung ermächtigt, auf Antrag des Abgabepflichtigen gegen Rückgabe der Übertragungsbescheinigung den zuviel übertragenen Betrag auf das Konto des Abgabepflichtigen zurückzuübertragen. Dieser Betrag kann als selbstgezeichnete Schuldbuchforderung zu den Vorzugskursen des § 43 Abs. 1 des Gesetzes über das Reichsnotopfer verwendet werden. Der Antrag auf Übertragung auf das Konto Reichsnotopfer muß binnen einem Monat nach Bekanntgabe der Rückübertragung gestellt werden.

3. Bei der Festsetzung des Annahmewerts selbstgezeichneter Kriegsanleihen des Deutschen Reichs, die zur Entrichtung des Reichsnotopfers hingegeben werden, sind beim Stück befindliche fällige Zinsscheine nicht zurückzuweisen, sofern die Fälligkeit am 2. Januar 1921 oder später eingetreten ist: die Zinsscheine sind bei der Berechnung des Annahmewerts zu berücksichtigen.

Befinden sich die Zinsscheine der im Abs. 1 bezeichneten Art nicht mehr beim Stück, so ist der Annahmewert um die von diesen Zinsscheinen zurückbehaltene Kapitalertragsteuer zu erhöhen.

4. Die über die Hingabe selbstgezeichneter Kriegsanleihe auf das Reichsnotopfer ausgestellten Annahme- und Übertragungsbescheinigungen werden auf die Tilgungsrente, den Reichsnotzins und auf Ablösungsbeträge im Sinne des § 34 des Gesetzes über das Reichsnotopfer in Höhe des aus der Bescheinigung ersichtlichen Annahmewerts in Zahlung genommen ohne Rücksicht darauf, ob bei Feststellung der Tilgungsrente oder des Reichsnotzinses aufgelaufene Zinsen mit eingerechnet sind.

Berlin, den 26. Januar 1921.

Der Reichsminister der Finanzen.

Dr. Wirth.

Zahlung des Notopfers in gekaufter Kriegsanleihe zum Vorzugskurse.

Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 27. Dezember 1920. III. 32 707.

Aus den Kreisen der Steuerpflichtigen gehen mir Gesuche zu, für gekaufte Kriegsanleihen die im § 43 Abs. 1 RNOG. bezeichnete Vergünstigung zu gewähren. Diesen Gesuchen kann nicht entsprochen werden.

Das Reichsnotopfergesetz gewährt nur den Zeichnern von Kriegsanleihe das Recht, selbstgezeichnete Kriegsanleihestücke zum Vorzugskurse in Zahlung zu geben. Bei der Beratung des Gesetzentwurfs wurde allerdings im Ausschuß der Nationalversammlung der Antrag gestellt, die von den Steuerpflichtigen zum Zeichnungskurse oder zu höheren Kursen gekauften Kriegsanleihen den selbstgezeichneten Kriegsanleihen gleichzustellen. Dieser Antrag wurde indessen abgelehnt, und zwar auch für den Fall, daß es dem Steuerpflichtigen nicht möglich gewesen ist, sich an Zeichnungen zu beteiligen. Demnach widerspricht es der Absicht des Gesetzgebers, solche Kriegsanleihen zu begünstigen. Unter diesen Umständen kann die Vergünstigung auch nicht auf anderem Wege (§ 108 AO.) herbeigeführt werden.

Kinderprivileg und Stichtag beim Reichsnotopfer.

Erlaß des Reichsfinanzministers vom 4. Januar 1921. — III. 32 556.

„Der Ministerialrat Dr. Kaisenberg (Ministerium des Innern) hat in der Deutschen Steuer-Zeitung (1920 Nr. 8 S. 194) unter der Überschrift „Kinderprivileg und Stichtag beim Reichsnotopfer" einen Artikel veröffentlicht, in welchem die Ansicht vertreten wird, daß § 26 des Gesetzes über das Reichsnotopfer auch dann Anwendung finde, denen die Voraussetzungen hierfür erst nach dem 31. Dezember 1919 eingetreten sind.

Diese Auffassung ist als unzutreffend abzulehnen.

Nach § 22 Abs. 1 des Reichsnotopfergesetzes ist für die persönliche und sachliche Steuerpflicht sowie für die Ermittlung des Vermögenswertes der 31. Dezember 1919 als Stichtag maßgebend. Nach diesem Zeitpunkt bestimmt sich daher, welche Teile des Vermögens, gleichviel aus welchem Rechtsgrunde von der Abgabe freizustellen sind. Dies muß auch für die Fälle des § 26, die Freistellung von Vermögensteilen mit Rücksicht auf die Kinderzahl, gelten.

Die Gewährung der Vergünstigung des § 26 a. a. O. ist daher an die Voraussetzung gebunden, daß zwei oder mehr Kinder der abgabepflichtigen Ehegatten am 31. Dezember 1919 gelebt haben. (Vgl. auch das amtliche Steuererklärungsformular B VII c 1.)"

Heranziehung von Zinsen bei Warenlieferungsverträgen zur Kapitalertragsteuer.

Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 27. Dezember 1920. III. 33 887.

Es sind wiederholt Anfragen an mich ergangen über die Heranziehung von Zinsen bei Warenlieferungsverträgen zur Kapitalertragsteuer, wenn

1. der Käufer vertragsmäßig den Kaufpreis ganz oder zum Teil im voraus entrichtet gegen Verzinsung des bezahlten Betrages bis zum Lieferungstage (sog. Antizipationszinsen);
   Beispiel: A. verkauft am 1. April 1920 an B. Waren für 10 000 ℳ, lieferbar am 1. Oktober 1920. B. zahlt am 1. April 1920 5000 ℳ an gegen Verzinsung bis zum Lieferungstage.
2. der Käufer bei Abschluß des Vertrages für die Entrichtung des Kaufpreises Ziel erhält gegen Verzinsung des Kaufpreises vom Tage der Lieferung bis zum Zahlungstage;
   Beispiel: A. verkauft am 1. April 1920 an B. Waren für 10 000 ℳ, sofort lieferbar. B. erhält Ziel bis zum 1. Oktober 1920 gegen Verzinsung vom Tage der Lieferung ab.
3. der Käufer nach Lieferung der Ware vor dem vertragsmäßigen Zahlungstermin zahlt gegen Diskont für die Vorauszahlung.
   Beispiel: A. verkauft an B. am 1. April 1920 Waren für 10 000 ℳ, lieferbar sofort, zahlbar am 1. Oktober 1920. B. zahlt am 1. Juni 1920 unter Abzug von 5 v. H. Skonto für die Zeit vom 1. Juni bis 1. Oktober 1920.

Die endgültige Entscheidung dieser Fragen muß dem Reichsfinanzhof vorbehalten bleiben. Im Interesse einer einheitlichen Handhabung ersuche ich jedoch, vorbehaltlich einer anderweitigen Stellungnahme des Reichsfinanzhofs um Anweisung an die Finanzämter, nach folgenden Grundsätzen zu verfahren:

Zu 1: Die Antizipationszinsen im Falle 1 werden im Sinne des § 2 Nr. I 4 Satz 1 des Kapitalertragsteuergesetzes als Zinsen von Forderungen, die auf Grund einer Vereinbarung entrichtet werden, anzusehen sein und nach Maßgabe des § 4 Abs. 4 des Gesetzes der Steuer unterliegen.

Zu 2: Die Zinsen werden ebenso wie im Falle I nach Maßgabe des § 2 I, 4 Satz 1 und 4 Abs. 4 steuerpflichtig sein. Da sie für eine noch nicht fällige Forderung entrichtet werden, können sie als gesetzliche Zinsen im Sinne des § 2 Nr. I, 4 Satz 2 nicht in Betracht kommen.

Zu 3: Hier kann eine Steuerpflicht nicht in Frage kommen, da der Diskont eine Verzinsung für die dem Verkäufer zustehende Forderung nicht enthält. Voraussetzung ist allerdings, daß die Zahlung des Käufers unter Abzug des Diskonts nach Lieferung der Ware durch den Verkäufer erfolgt. Zahlt der Käufer unter Diskontabzug vor dem Lieferungstermin, so liegt wirtschaftlich der Fall 1 (Gewährung von Antizipationszinsen) vor. Die Steuerpflicht würde hier auf Grund des § 2 Abs. 2 gegeben sein.

Kleine Steuer-Nachrichten

Probleme des Reichssteuerrechts. Die Handelskammer zu Berlin veranstaltet in den Monaten Februar, März und April einen Vortragszyklus über Probleme des Reichssteuerrechts. Die Vorträge finden vom 3. Februar ab an jedem Donnerstag, abends 7¼ Uhr, in der Aula der Handelshochschule, Spandauer Straße 1, statt. Nähere Auskünfte sowie Eintrittskarten für den ganzen Zyklus zu 30 ℳ, für den einzelnen Vortrag zu 5 ℳ) sind erhältlich an der Kasse der Handelskammer zu Berlin, Dorotheenstr. 8 (siehe auch Inserat).

Neue Reichssteuern. Der Reichsfinanzminister hat bereits angekündigt, daß zur Deckung des durch die Erhöhung der Beamtengehälter entstandenen Fehlbetrags im Reichshaushaltsetat das Gebiet der indirekten Steuern herangezogen werden müsse. Wie wir hören, liegt bereits ein Entwurf vor, der die Erhöhung der Zuckersteuer von 14 ℳ auf 100 ℳ je Doppelzentner vorsieht, außerdem befinden sich Entwürfe in Ausarbeitung, die eine Erhöhung der Branntweinabgabe, der Reichsstempelsteuern, des Versicherungsstempels, des Börsenumsatzstempels und die Einführung einer Devisenumsatzsteuer vorschlagen; ferner wird an die Erhöhung der Umsatz- und der Kohlensteuer gedacht.

Die Steuern für das vierte Vierteljahr sind bis zum 14. d. M. fällig und unaufgefordert zu zahlen. Unmittelbar nach diesem Termin beginnt das Beitreibungsverfahren. Über die verschiedenen Zahlungsmöglichkeiten gibt der Steuerzettel Auskunft.

Ergebnisse des Reichsnotopfers. Die bisher in der Öffentlichkeit verbreiteten Mitteilungen über die Ergebnisse des Reichsnotopfers eilen den Tatsachen voraus, sie ermangeln einer zuverlässigen Unterlage, die erst auf Grund der längere Zeit in Anspruch nehmenden Kontrolle der Veranlagung beschafft werden kann. So viel ist indessen richtig, daß angesichts der Abänderungsbeschlüsse des Reichstags die früheren Ertragsschätzungen nicht aufrecht erhalten werden können. Eine ziffernmäßige Feststellung des Ergebnisses ist zurzeit mangels statistischer Nachweisungen noch nicht möglich, aber schon heute wird man sich darüber klar sein müssen, daß das Einnahmeergebnis den unter wesentlich anderen Voraussetzungen berechneten Ertragsanschlag bei weitem nicht erreichen wird.

Verpflichtung zur Quittungsübersendung über abgeführte Kapitalertragssteuerbeträge. Die Hypotheken- und sonstigen Darlehnsschuldner sowie diejenigen Personen, die vererbliche Renten auszuzahlen haben, sind verpflichtet, für Rechnung des Gläubigers 10% der Zinsen einzubehalten und binnen einem Monat nach der Zinszahlung an das Finanzamt abzuführen. Sie haben weiter die ihnen vom Finanzamt erteilte Quittung an den Gläubiger zu übersenden. Daß der Schuldner seiner Verpflichtung zur Übersendung der Quittung nachkommt, ist für den Gläubiger von großem Interesse. Denn weil dieser für die Entrichtung der Steuer neben dem Schuldner gesamtschuldnerisch haftet, muß er in der Lage sein, sich zu vergewissern, ob der Schuldner die Steuer tatsächlich abgeführt hat. Zudem wird er auch die Quittung in den Fällen benötigen, in denen er Anrechnung bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer beanspruchen will. Die Finanzämter sind in der Lage, gegen Schuldner, die ihrer Verpflichtung zur Übersendung der Quittung nicht nachkommen, durch Festsetzung von Ordnungsstrafen bis zu 500 ℳ vorzugehen.

Keine Heranziehung der Bezugsrechte auf neue Aktien zur Kapitalertragssteuer. Uns wird geschrieben: Infolge der starken Geldentwertung hat bekanntlich in der letzten Zeit eine sehr große Anzahl von Industrie- und sonstigen Gesellschaften bedeutende Kapitalerhöhungen vorgenommen, teilweise um den an sie infolge der Geldentwertung bedeutend erhöhten Kreditanforderungen zu entsprechen, teilweise um eine Überfremdung zu verhüten. In sehr vielen Fällen ist den Aktionären bei dem Bezuge neuer Aktien und Obligationen ein recht günstiger Kurs zugesichert worden. Ein typisches Beispiel dieser Art bildet das Bezugsrecht auf die jungen Aktien der C. F. Kahlbaum Akt.-Ges. Bei einem Aktienkurs von 1900 Proz. kommen auf nominell

500 M alte Aktien nominell 1200 M neue Aktien zu 110 Proz. Das Bezugsrecht war an der Berliner Börse im Sommer v. J. mit 1194 Proz. bewertet und in der Presse als das Höchste dargestellt, das bisher in Berlin zur Notiz gelangte. In diesem Falle hatte sich nun das Reichsfinanzministerium auf den Standpunkt gestellt, daß durch diese Kapitalvermehrung infolge Agiotage ein steuerbarer Kapitalertrag im Sinne des § 2 Abs. 2 des Kapitalertragsteuergesetzes vorliege, für den von der schuldnerischen Gesellschaft die Kapitalertragsteuer gemäß § 9 Abs. 1 des gleichen Gesetzes zu entrichten ist. Im Gegensatz zu dieser Auffassung hat aber der Reichsfinanzhof in München in einem am 14. Dezember v. J. erstatteten Gutachten die Möglichkeit der Besteuerung von Bezugsrechten nach dem Kapitalertragsteuergesetz verneint. (Ebenso Delbrück in DStZ., Nov. 1920, S. 202.)

Steuerfreie Erneuerungsfonds*). Bankgeheimnis. Wie wir hören, hat der Hansa-Bund in der Frage der Steuerfreiheit für Erneuerungsfonds (Valutaentwertungsfonds) eine Eingabe an den Steuerausschuß des Reichstags gerichtet, in der er auf eine hier bestehende Lücke in der Gesetzgebung und Rechtsprechung hinweist, die es der Industrie unmöglich macht, ein von allen steuerlichen Eingriffen bewahrtes Erneuerungskonto für die Aufrechterhaltung betrieblicher Wirtschaftlichkeit in ihren Bilanzen einzusetzen. Gefordert wird, daß die Zulässigkeit der steuerfreien Bildung von Erneuerungsfonds durch Formulierung eines neuen Paragraphen mit Rückwirkung auf alle bisher erlassenen Steuergesetze einwandfrei klargestellt wird. In einer zweiten Eingabe an den Finanzpolitischen Ausschuß des Vorläufigen Reichswirtschaftsrats bittet der Hansa-Bund dafür einzutreten, daß das Bankgeheimnis wiederhergestellt wird, da der allgemeine Nutzen seiner Aufhebung nach den praktischen Erfahrungen des Gesetzes weit hinter dem Schaden zurückbleibe. Die Aufhebung des Bankgeheimnisses habe in verhängnisvoller Weise die Aufspeicherung inländischen und ausländischen Bargeldes sowie andere Formen der Kapitalverheimlichung gefördert, den bargeldlosen Zahlungsverkehr geschädigt, endlich die Inflation deutscher Geldzeichen vermehrt.

Die Abänderungen zum preußischen Stempelsteuergesetz. Der amtliche preußische Pressedienst teilt mit: Am 1. Februar treten die von der Preußischen verfassunggebenden Landesversammlung in ihrer letzten Sitzung beschlossenen Änderung des preußischen Stempelsteuergesetzes in Kraft. Unter einstweiliger Zurückstellung einer grundlegenden Neugestaltung des preußischen Stempelsteuerrechts ist die allgemeine Erhebung prozentualer Zuschläge zu den Steuersätzen des geltenden Stempeltarifs vorgeschrieben, und zwar soweit die Höhe des im Einzelfall zu erhebenden Stempelbetrags nicht nach dem Werte des Gegenstandes zu berechnen ist, in Höhe von 300 v. H., im übrigen in Höhe von 100 v. H. Eine Ausnahme gilt für Pacht- und Mietverträge über inländische, nicht der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung dienende Grundstücke, Gebäude und Räume und über inländische, den unbeweglichen Sachen gleichgeachtete Rechte, deren Versteuerung auch fernerhin nach den geltenden Tarifsätzen ohne Zuschläge erfolgt. Gleichzeitig tritt eine Änderung der geltenden Befreiungsvorschriften insofern ein, als Urkunden über Gegenstände, deren Wert nach Geld eingeschätzt werden kann, in Zukunft von der Stempelsteuer befreit sind, wenn dieser Wert 300 M (bisher 150 M) nicht übersteigt, und Arbeits- und Dienstverträge stempelfrei bleiben, wenn der Jahresbetrag der Gegenleistung 15 000 M (bisher 1500 M) nicht übersteigt. Das Gesetz, dessen Ausführung dem Finanzminister obliegt, gilt für die Zeit vom 1. Februar 1921 bis zum 31. März 1922.

Unzulässigkeit der Gewerbeeröffnungssteuern. Der amtliche preußische Pressedienst teilt mit: Der Minister des Innern wird die Anfrage des Abgeordneten Fuchs über die Einführung von Gewerbeeröffnungssteuern durch verschiedene Gemeinden wie folgt beantworten: Wir erachten Gewerbeeröffnungssteuerverordnungen nach § 7, Ziffer 6 der Reichsgewerbeordnung (BGBl. 1869, S. 245 ff.) für rechtlich unzulässig und haben infolgedessen die Oberpräsidenten und Regierungspräsidenten ersucht, ihre Zustimmung zu derartigen Steuerverordnungen zu versagen.

Bücher und Zeitschriften

Bilanz und Reichseinkommensteuer (einschließlich Körperschaftssteuer) von Hans Eckstein und Fritz Buchwieser, Steuerinspektoren beim Finanzamte München II. 1920. Schweitzers Verlag, 186 Seiten. Pr. geb. 24 M.

Als ich am Ende vorigen Jahres auf Veranlassung des Reichsfinanzministeriums in dem zur Ausbildung von Finanzbeamten veranstalteten Lehrgange zwei Vorlesungen über „Die Bilanz als Grundlage der Besteuerung" hielt, habe ich aus den Erörterungen, die ich später mit mehreren meiner Zuhörer gehabt habe, den Eindruck gewonnen, daß es an brauchbaren Lehrbüchern auf diesem Gebiete noch fehle. Die meisten der Arbeiten über das Bilanzrecht sind entweder veraltet oder setzen doch so viel Vorkenntnisse voraus, daß sie dem einfachsten Verständnisse nicht angepaßt sind. Meine beiden Vorlesungen, die inzwischen bereits in dritter Auflage erschienen sind (Industrieverlag Spaeth & Linde) suchen diese Lücke zwar auszufüllen, können aber nur als eine erste Einführung und Anregung zu weiterem Studium in Betracht kommen.

Das vorliegende Buch der beiden Verfasser geht hierüber weit hinaus, da es an Hand von Beispielen zeigt, wie man die Bilanz und die einzelnen Konten vom steuerrechtlichen Gesichtspunkte aus zu betrachten hat. Sein Studium ist daher allen denen zu empfehlen, die eine Steuererklärung auf Grund der kaufmännischen Bilanz abzugeben haben. Es ist aber auch für die Finanzbeamten ein guter Berater zur Nachprüfung der Richtigkeit der abgegebenen Steuererklärungen. Für die späteren Auflagen wäre es wünschenswert, daß die Verfasser auch zu der Frage Stellung nehmen, wie die Gegensätze, die sich zwischen § 33 Abs. 2 und den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts zu ergeben scheinen (Strutz, Handausg. des EStG. 188), zu lösen sind. Vgl. hierüber auch meine „Handausgabe des Körperschaftssteuergesetzes" 225—230, 235—240 und 260 Anm.

Rosendorff.

*) Siehe hierzu auch den Bericht des Reichsfinanzrats Kloß über die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in dieser Nummer.

Sprechsaal.

E. L. in E. Gemäß § 15 Ziffer 7 des Reichsnotopfergesetzes sind die laufenden Ausgaben für 3 Monate (Dreimonatsabzug), soweit sie nicht geschäftlicher oder beruflicher Art sind, abzugsfähig, soweit sie aus den laufenden Jahreseinkünften stammen und die erforderlichen Beträge an Bank- oder sonstigen Guthaben vorhanden sind, so daß ein Abzug hieraus gemacht werden kann. Wer also seine Einnahmen des letzten Jahres (1. 1. bis 31. 12. 1919) am Stichtage bereits völlig ausgegeben hat, kann von der oben genannten Bestimmung keinen Gebrauch machen. Sind die betr. Einnahmen nicht gänzlich aufgebraucht, so kann die betr. Bestimmung nur insoweit Anwendung finden, als noch Restbeträge aus den laufenden Jahreseinkünften vorhanden sind.

N. N. in B. Die Zuwachssteuer und das Reichsnotopfer können als Verbindlichkeiten in der Erbschaftssteuererklärung abgesetzt werden.

J. M. in H. Grundsätzlich findet eine Anrechnung der entrichteten Kapitalertragsteuer auf die geschuldete Einkommensteuer nicht statt. Nur zum Schutze des kleinen Rentners in bestimmten Grenzen ist die Anrechnung durch § 44 des Reichseinkommensteuergesetzes für zulässig erklärt worden (s. dort).

G. G. m. b. H. in M. Gemäß § 18 des Gesetzes über das Reichsnotopfer gilt entsprechend § 152 der Reichsabgabenordnung bei bebauten Grundstücken, die Wohnzwecken oder gewerblichen Zwecken zu dienen bestimmt sind, als Ertragswert das 20fache des Miet- oder Pachtertrags, der in den letzten drei Jahren im Durchschnitt erzielt worden ist oder im Falle der Vermietung oder Verpachtung hätte erzielt werden können, nach Abzug von einem Fünftel für Nebenleistungen und Instandhaltungskosten oder von dem als erforderlich nachgewiesenen höheren Betrage für Nebenleistungen und für Instandhaltungskosten ohne Rücksicht darauf, ob die hierzu notwendigen Arbeiten von den Steuerpflichtigen selbst oder durch entlohnte fremde Arbeitskräfte geleistet worden sind.

P. W. in D. Die Kapitalertragsteuerpflicht der Zinsen von Anteilen und Darlehen einer e. G. m. b. H. ist nach § 2 I Ziffer 1 und 4 des Gesetzes gegeben, es sei denn, daß die Befreiungsvorschriften des § 3 Ziffer 1 oder 4 Platz greifen.

R. K. in B.-F. Aus dem Wortlaut des § 15 Abs. 8 des Reichsnotopfergesetzes geht unzweifelhaft hervor, daß der Abzug von dem überschießenden Vermögen nur bis zu 50 000 M berechnet wird, so daß in Ihrem Falle im ganzen lediglich von 100 000 M ein Abzug vorzunehmen ist. Der evtl. Rest unterliegt voll der Notopferabgabe.

O. K. in G. Nach § 81 der Reichsabgabenordnung entsteht die Steuerschuld, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Sonach halten wir Sie für berechtigt, die für das Jahr 1920 zu zahlende Umsatzsteuer als Schuld in der Bilanz am 31. 12. 1920 auszuführen.

B. Sch. in L. Rückstellungen für Selbstversicherungen sind stets steuerpflichtig, da diese Beträge im Vermögen des Unternehmens verbleiben.

C. H. W. in Ch. Der Gewinnanteil des Kommanditisten stellt Einkommen aus Gewerbebetrieb dar und unterliegt daher nicht der Kapitalertragsteuer.